

DIE GEWINNBESTEuerung
DER GEWERBLICHEN KLEIN- UND MITTELBETRIEBE
DARGESTELLT AM BEISPIEL DER EINZELUNTERNEHMUNGEN
UND PERSONENGESELLSCHAFTEN

Ein Beitrag zum Betriebsgrößenproblem
in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Fritz M. Weidinger

1964

DIE GEWINNBESTEUERUNG
DER GEWERBLICHEN KLEIN- UND MITTELBETRIEBE
DARGESTELLT AM BEISPIEL DER EINZELUNTERNEHMUNGEN
UND PERSONENGESELLSCHAFTEN

Ein Betrag zum Betriebsgrößenproblem
in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Fritz M. Weidinger
aus Freising

München 1964

Referent: Professor Dr. P. SCHERPF
Korreferent: Professor Dr. L. BECKMANN

Tag der mündlichen Prüfung: 28. 7. 1964



V O R W O R T

Die Wahl des Untersuchungsobjektes - der gewerblichen Klein- und Mittelbetriebe - erfolgte vor allem deshalb, weil über die Gewinnbesteuerung dieser Betriebsgrößen bisher nur wenige Veröffentlichungen vorliegen. Der größte Teil der in der Literatur behandelten Probleme betrifft die Großbetriebe.

Die Besteuerung des betrieblichen Gewinnes ist im deutschen Steuerrecht für Personenunternehmungen und Kapitalgesellschaften verschieden; der wichtigste steuerliche Unterschied besteht in der Anwendung einmal des Einkommensteuertarifes und zum anderen des Körperschaftsteuertarifes.

Man findet zwar auch bei Klein- und Mittelbetrieben die Unternehmungsform der Kapitalgesellschaft, vor allem der GmbH; jedoch würde eine umfassende Darstellung des Belastungsvergleichs zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften einen Umfang annehmen, der über den Rahmen einer Dissertation hinausgeht. Die Untersuchung wurde daher auf Unternehmungsformen beschränkt, deren Gewinne ausschließlich dem Einkommensteuertarif unterliegen; damit wird der überwiegende Teil der Klein- und Mittelbetriebe erfaßt.

München, den 11. Oktober 1963

VII

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	IX
A. Das Problem der Betriebsgröße	1
I. Die Abgrenzung der Betriebsgröße in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	1
II. Die Abgrenzung der Betriebsgröße in der Betriebswirtschaftslehre	3
III. Bestimmung des Untersuchungsgegenstandes durch verschiedene Merkmale	6
B. Die besondere Belastung des Klein- und Mittelbetriebes durch das Besteuerungsverfahren	11
I. Buchführungspflicht (§ 160 f AO)	11
II. Buchführungsvorschriften (§ 162 f AO)	13
III. Steuererklärungsspflicht (§ 166 ff AO)	15
IV. Steuerliche Sonderpflichten	18
V. Steueraufsicht (§ 190 ff AO)	19
VI. Rechtsmittel (§ 228 ff AO)	22
VII. Ermessensentscheidungen (§ 2 StAnpG)	26
VIII. Steuerberatung	28
C. Die verschiedenen Gewinnermittlungsarten und ihre Auswirkung auf den Gewinn	31
I. Vergleich der einzelnen Gewinnermittlungsarten	31
1. Betrachtung eines einzigen Veranlagungszeitraums	32
2. Betrachtung eines längeren Zeitraums	37
3. Die wirtschaftliche Auswirkung beim Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich	38
II. Die Schätzung als Gewinnermittlungsart der Kleinbetriebe	40
1. Das deutsche Richtsatzverfahren	40
2. Das österreichische Fixumverfahren	43
D. Die besonderen Probleme der steuerlichen Bilanzierung beim Klein- und Mittelbetrieb	48
I. Die Abgrenzung von Erhaltungsaufwand zum Herstellungsaufwand bei Klein- und Mittelbetrieben	48

VIII

II.	Die steuerlichen Abschreibungen in Abhängigkeit von der Betriebsgröße	53
III.	Die Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate	60
IV.	Die Auslegung der Teilwertvermutungen in der Steuerbilanz	61
V.	Die beschränkte Ausübung des Passivierungsrechtes in der Steuerbilanz	64
VI.	Die Verflechtung von Privatleben und Betrieb in ihre Auswirkung auf die Betriebsausgaben	67
E.	Die Steuerpolitik der Klein- und Mittelbetriebe	75
I.	Der Begriff der Steuerpolitik	75
II.	Die steuerliche Begünstigung der Selbstfinanzierung	78
	1. Die Gewinnverlagerung als wichtigste Finanzierungshilfe	78
	2. Sonstige wichtige Finanzierungshilfen	82
	3. Auswirkung der steuerlichen Finanzierungshilfen auf die Liquidität	83
III.	Das Ziel der Minderung des steuerpflichtigen Gewinnes um jeden Preis als Umkehrung betriebswirtschaftlicher Grundsätze	85
IV.	Die Notwendigkeit der Planung von Steuerzahlungen als Ergänzung der betriebswirtschaftlichen Steuerpolitik	89
F.	Die Steuerbelastung der Klein- und Mittelbetriebe in Abhängigkeit von der Gewinnhöhe	92
I.	Einzelunternehmung	92
II.	Personengesellschaft	102
III.	Das Problem der Steuerprogression	109
	Schlußbetrachtung	115
	Literaturverzeichnis	XIII
	Lebenslauf	

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. a. O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Abt.	Abteilung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
B	"Der Betrieb", Düsseldorf
BB	"Der Betriebs-Berater", Heidelberg
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	"Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis", früher Wolfenbüttel, jetzt Herne/Berlin
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl	"Bundessteuerblatt", Bonn
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
ca.	circa
DB	Durchführungsbestimmungen
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DMBiG	DM-Bilanz-Gesetz
DV	Durchführungsverordnung
EFG	"Entscheidungen der Finanzgerichte", Bonn
ESt oder EinkSt	Einkommensteuer
Erl.	Erlaß
f	folgende (Einzahl)
FAZ	"Frankfurter Allgemeine Zeitung"
ff	folgende (Mehrzahl)
FG	Finanzgericht
FR	"Finanz-Rundschau", Köln
G	Gesetz
Gen.	Genossenschaft
GewSt	Gewerbsteuer
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

HGB	Handelsgesetzbuch
HWB	"Handwörterbuch der Betriebswirtschaft" 3. Aufl., Stuttgart 1956/62
i. S.	im Sinne
i. Verb. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
Lief.	Lieferung
Mio	Millionen
Mrd.	Milliarden
n. b.	nicht buchführend
NB	"Neue Betriebswirtschaft", Heidelberg
NJW	"Neue Juristische Wochenschrift", München
Nr.	Nummer
NWB	"Neue Wirtschaftsbriefe", Herne/Berlin
OFD	Oberfinanzdirektion
oR	ohne Rechnung
R.	Rechtspruch
R	Richtlinien
RdEr1.	Runderlaß
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RGB1	"Reichsgesetzblatt"
RStBl	"Reichssteuerblatt"
S.	Seite
Slg.	"Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes"
	Band 1 - 53, München 1920/44
Sp.	Spalte
St	Steuer
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StEK	"Steuererlasse in Karteiform - Nachschlagewerk der Erlasse und Verfügungen der Finanzverwaltung mit kritischen Anmerkungen", Köln
StRK	"Steuerrechtsprechung in Karteiform - Höchststrichterli- che Entscheidungen in Steuersachen", Köln
StuW	"Steuer und Wirtschaft", München und Berlin
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere
USt oder UmsSt	Umsatzsteuer
Urt.	Urteil
v.	von, vom

VSt oder VermSt	Vermögensteuer
vgl.	vergleiche
VO oder V	Verordnung
VZ	Veranlagungszeitraum
WStH	"Wirtschafts- und Steuerhefte", Frankfurt
Wpg.	"Die Wirtschaftsprüfung", Düsseldorf
ZfB	"Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Wiesbaden
ZfhF	"Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung", Opladen
Ziff.	Ziffer

A. DAS PROBLEM DER BETRIEBSGRÖSSE

I. DIE ABGRENZUNG DER BETRIEBSGRÖSSE IN DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN STEUERLEHRE

Das Steuerrecht enthält keine ausdrückliche Einteilung von Betrieben nach ihrer Größe. Lediglich die Abgabenordnung verlangt in § 162 Abs. 10 eine solche Gliederung, da bei Großbetrieben mindestens alle drei Jahre eine Betriebsprüfung stattfinden soll. Die Einzelsteuergesetze weisen jedoch Vorschriften auf, welche kleine Betriebe gegenüber großen und große gegenüber kleinen Betrieben begünstigen. Hier gibt es entsprechend dem Steuergegenstand Grenzen, welche man auf die Betriebsgröße beziehen kann. Deren Überschreitung löst eine andere Steuerwirkung aus. Tatbestand in diesem Sinne kann sein:

Steuerlicher Gewinn, Jahresumsatz, Produktions- und Ausbringungsmenge, Betriebsvermögen, Einheitswert, Summe der Aktiva, Lohnsumme, Abschreibungssumme, Streitwert usw.

Diese Einteilungskriterien entsprechen nur zum Teil denen der Betriebswirtschaftslehre. Für die Betrachtung des Betriebsgrößenproblems in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dienen diese Kriterien primär als Ausgangspunkt zur Aufgliederung des steuerrechtlichen Grundmaterials.

Ein Teil der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, nämlich die Technik der Steuerfeststellung (steuerliche Verrechnungslehre), stellt weitgehend eine Auslegung der Steuergesetze dar. Daher haben die steuerrechtlichen Abgrenzungsmerkmale hier ihre volle Berechtigung.

Die steuerrechtliche Grundlage muß auf der Gleichmäßigkeit der Behandlung aller Steuerpflichtigen beruhen. Deshalb wird in vielen Fällen keine genaue Abgrenzung für eine Betriebsgröße anzugeben sein. Einmal versteht man unter Besteuerung die umfassende Auswirkung von vielen Steuergesetzen, welche keine einheitliche Ab-

1) Pohmer, Dieter, "Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre", Heft 12 der "Wirtschaftswissenschaftlichen Abhandlungen", volks- und betriebswirtschaftliche Schriftenreihe der wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Fakultät der Freien Universität Berlin, herausgegeben von Erich Kosiol und Andreas Paulsen, Berlin 1958, S. 69 - abgekürzt: "Steuerlehre".

grenzung der Betriebsgröße kennen. Zum anderen bestehen innerhalb der einzelnen Betriebsgrößekategorien wiederum Ansätze zu einer unterschiedlichen Besteuerung. Die Steuergesetze sind verschieden auszulegen, je nachdem, ob es sich um "große" oder "kleine" Betriebe handelt. Ein Beispiel dafür sind Gewerbebetriebe, welche ihren Gewinn auf Grund einer Steuerbilanz ermitteln. Diese Verpflichtung besteht auf Grund von steuerrechtlichen Betriebsgrößenmerkmalen. Jedoch sind nicht alle Betriebe, welche diese Voraussetzung erfüllen, steuerrechtlich gleich zu behandeln. Oft erfolgt eine abweichende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auch "nur" auf Grund einer Verwaltungsübung. Dazu sei die Schätzung der Herstellungskosten von Halb- und Fertigfabrikaten im Klein- und Mittelbetrieb angeführt. Beim Großbetrieb werden die Zahlen durch die Kostenrechnung ermittelt.

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird oft auf eine exakte Betriebsgrößenklassifizierung verzichten müssen, was sich am besten bei der Lehre vom Einfluß der Steuern auf den Betrieb zeigt. Allerdings lassen sich für Betriebe innerhalb der einzelnen Wirtschaftszweige bei isolierter Betrachtung weit eher bestimmte Betriebsgrößenmerkmale angeben. Eine nach Branchen ausgerichtete betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird daher in größerem Maße von bestimmten Betriebsgrößenmerkmalen ausgehen können als eine allgemeine betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

Bei der Betrachtung der Auswirkung der Betriebsgrößen auf die Besteuerung kann das Steuerrecht nicht allein im Hinblick auf bestimmte Vorschriften, etwa nur hinsichtlich der Tarifvorschriften, geprüft werden. Grundsätzlich muß die Auswirkung aller steuerrechtlicher Normen zugleich geprüft werden. Die Auswirkung auf die Betriebswirtschaft ist in einem doppelten Sinn zu untersuchen, und zwar einmal als Auswirkung auf die Kostenstruktur und zum anderen als Auswirkung auf die Gewinnsteuerbelastung.

II. DIE ABGRENZUNG DER BETRIEBSGRÖSSE IN DER BETRIEBSWIRTSCHAFTS-LEHRE

Seit dem 18. Jahrhundert vollzog sich - hervorgerufen durch den technischen Fortschritt - die Herausbildung von gewerblichen Großbetrieben. Dies geschah in immer rascherer Folge. Allerdings war das Ausmaß in den einzelnen Wirtschaftszweigen unterschiedlich. Diese Entwicklung hatte ihre Vorläufer in einigen großen Handelsbetrieben, Banken und Bergwerksbetrieben im 16. und 17. Jahrhundert.

Das gewerbliche Betriebsgrößenproblem entstand mit dem Auftreten des Großbetriebes. Jetzt konnte man die verschiedenen Betriebsgrößentypen, vor allem Kleinbetriebe und Großbetriebe, vergleichen. Daher wurde das Betriebsgrößenproblem beim Entstehen der Handelswissenschaften und ihrem Ausbau zur Betriebswirtschaftslehre ebenfalls berücksichtigt; Hauptbereiche, Merkmale, Vor- und Nachteile der verschiedenen Größentypen wurden immer ausführlicher dargestellt ¹⁾.

Vollkommen durchgesetzt hat sich allerdings die Behandlung dieses Problems in der Literatur erst verhältnismäßig spät. Es gibt wichtige allgemeine betriebswirtschaftliche Werke, welche den Begriff Betriebsgröße nicht berühren ²⁾. Die erste umfassende deutsche Veröffentlichung, welche sich nur mit dem Betriebsgrößenproblem befaßt, erschien im Jahre 1933 von Theodor Beste ³⁾. Nach Ziegler ⁴⁾ hat eigentlich erst die Weltwirtschaftskrise der Jahre 1929 bis 1933 den Anstoß zur gründlicheren Beschäftigung mit diesem Fragenkreis gegeben.

Neben der Betriebsgröße wird auch von der Unternehmungsgröße gesprochen. Wegen der teilweise gleichrangigen Verwendung der Begriffe Betrieb und Unternehmung im Steuerrecht erscheint die Bestimmung ihrer begrifflichen Stellung in der Betriebswirtschaftslehre notwendig. Nach Rößle ist unter Betrieb die technisch-wirtschaftliche Seite und unter Unternehmung die juristisch-finanzielle Seite der Betriebswirtschaft zu verstehen; "Die Unternehmung stellt dem Betrieb das Kapital zur Verfügung, damit der Betrieb Leistungen hervorbringe, deren Erlös die Selbstkosten

-
- 1) vgl. Obst, Georg, "Das Buch des Kaufmanns", ein Hand- und Lehrbuch der gesamten Handelswissenschaften, 3. Aufl., Leipzig 1909, S. 164 f sowie Schär, Johann Friedrich, "Allgemeine Handelsbetriebslehre", Leipzig 1911, S. 90.
 - 2) vgl. Leitner, Friedrich, "Privatwirtschaftslehre der Unternehmung", 3. Aufl., Berlin und Leipzig 1921 sowie Rieger, Wilhelm, "Einführung in die Privatwirtschaftslehre", Nürnberg 1928.
 - 3) Beste, Theodor, "Die optimale Betriebsgröße als betriebswirtschaftliches Problem", Leipzig 1933.
 - 4) Ziegler, Hermann Otto, "Betriebsgrößenkalkulation", Diss. Universität München 1954 (Maschinenschrift), S. 5.

übersteigen soll".¹⁾ In einer Untersuchung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre muß die juristisch-finanzielle Seite der Betriebswirtschaft im Vordergrund stehen.

Um diesen Fragenkomplex abgrenzen zu können, ist es zweckmäßig, die Begriffe Betrieb und Unternehmung so zu verwenden, daß sie zwei verschiedene Seiten der Betriebswirtschaft widergeben. Allerdings ist im Hinblick auf das Untersuchungsobjekt der vorliegenden Arbeit mit Rößle eine Einschränkung zu machen: "Im kleineren und mittleren Unternehmen sind die Grenzen zwischen Betrieb einerseits und Unternehmung andererseits nicht so deutlich wie beispielsweise in einem industriellen Großunternehmen".²⁾

Koch erklärt den Begriff der Betriebsgröße in umfassender Weise. Er versteht unter Betriebsgröße "den Umfang aller Tätigkeiten, die von einem Unternehmer vollzogen oder veranlaßt werden oder - anders ausgedrückt - den Umfang des Gesamteinsatzes der vom Unternehmer kombinierten Produktionsmittel".³⁾ Diese Definition schließt auch den finanziellen Bereich einer Betriebswirtschaft mit ein, der in erster Linie die Besteuerung des Betriebes beeinflusst. Daher kann diese Bestimmung des Betriebsgrößenbegriffes für eine steuerliche Untersuchung Verwendung finden.

Koch zählt eine größere Anzahl von "exakt quantifizierbaren Hilfsgrößen" als Maßstab der Betriebsgröße auf:

- 1) "Anzahl der Beschäftigten,
- 2) Lohn- und Gehaltssumme je Zeiteinheit,
- 3) Rohstoffeinsatzmenge je Zeiteinheit,
- 4) Energieverbrauch je Zeiteinheit,
- 5) Umsatz oder Ausbringungsmenge je Zeiteinheit,
- 6) Kapazität der Maschinen bei entsprechendem Einsatz der komplementären Faktoren,
- 7) Höhe des im Anlagevermögen investierten Kapitals,
- 8) Fassungsvermögen von Räumen,
- 9) Anzahl der Arbeitsplätze (= Anzahl der Maschinenaggregate".⁴⁾

Entsprechend der Unterscheidung der Begriffe von Betrieb und Unternehmung ist es notwendig, auch auf die Unternehmungsgröße einzugehen. Es ist eine Einteilung

1) Rößle, Karl, "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", 5. Aufl., Stuttgart 1956, S. 18.

2) Rößle, K., "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", a.a.O. S. 19.

3) Koch, Helmut, "Betriebsgröße" in "Handwörterbuch der Sozialwissenschaften", herausgegeben von Erwin v. Beckerath u. a.; 2. Band, Stuttgart - Tübingen - Göttingen 1959, S. 83.

4) Koch, H., "Betriebsgröße", a.a.O. S. 83.

nach dem in der Unternehmung investierten Kapital üblich. Als Bemessungsgrundlage wird dabei neben dem Gesamtkapital auch das Eigenkapital gewählt ¹⁾. Das letztere Merkmal ist besonders hervorzuheben, da das Steuerrecht in vielen Fällen das Betriebsvermögen zur Unterscheidung verwendet. Es ist nur auf die Abgrenzung der Buchführungspflicht in § 161 AO zu verweisen. Zwar ist der betriebswirtschaftliche Begriff des Eigenkapitals nicht dem steuerrechtlichen Begriff "Betriebsvermögen" gleichzusetzen; jedoch wird in beiden Fällen ein ähnliches Problem angeschnitten, nur jeweils aus einer anderen Sicht.

Diese Einteilungsgrößen sind nach den einzelnen Branchen zu unterscheiden. Sie sind unterschiedlich entsprechend den in einer Branche üblichen Fertigungsverfahren, der Art der Produkte, der Anlagenintensität usw. Darüber hinaus verlieren manche Maßstäbe bei sich ändernder Betriebsgröße ihre Wirksamkeit. So erscheint die Betriebsgröße eines Kleinbetriebes durch die Zahl der Beschäftigten besser abgegrenzt - zumindest innerhalb eines Wirtschaftszweiges - als die eines Großbetriebes.

Als Beispiel sei die Brauwirtschaft angeführt. Hier hat sich seit langem die Ausbringungs- oder Produktionsmenge als Betriebsgrößenmaßstab durchgesetzt. Dafür ist allerdings dieser Wirtschaftszweig sehr geeignet, denn es handelt sich hier um ziemlich homogene Produkte. In letzter Zeit ist dieser Maßstab etwas beeinträchtigt, da die Brauereien in zunehmenden Maße auch alkoholfreie Getränke herstellen. Diese haben einen vom Bier verschiedenen Preis und ein abweichendes Fertigungsverfahren. Schwierigkeiten treten auch bei Berücksichtigung von brauereieigenen Mälzereien im Vergleich mit reinen Braustätten auf.

Keines der angeführten Merkmale, auch nicht die Zahl der Beschäftigten oder die Ausbringungsmenge, wird allen Betrieben zugleich gerecht. "Trotz dieser großen Auswahl an Merkmalen, die irgendwie durch die Betriebsgröße bestimmt sind, ist keines geeignet, Grundlage einer eindeutigen Größenskala des Betriebes zu bilden". ²⁾ Nieschlag will wegen dieser Schwierigkeiten auf eine genaue Einteilung überhaupt verzichten: "Die neuere Diskussion des Betriebsgrößenproblems hat in der Frage der Definition keinen Fortschritt gemacht, was aber deswegen nicht allzu schwer wiegt, weil man in jedem Land und in jeder Branche die Riesen-, die Groß-, Mittel- und Kleinbetriebe und -unternehmungen sehr wohl zu unterscheiden weiß... Die Begriffe - so wie sie heute angewandt werden, sind daher exakt und unexakt zugleich". ³⁾

1) vgl. Rößle, K., "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", a.a.O. S. 69.

2) Gruber, Karl, "Die Zusammenhänge zwischen Größe, Kosten und Rentabilität industrieller Betriebe", Wien 1948, S. 2.

3) Nieschlag, Robert, "Zum Problem der Betriebsgröße, in Beiträge zur Wirtschaftsforschung", Festgabe für W. Däbritz, Essen 1951, S. 311 ff - angeführt bei Ziegler, H.O., "Betriebsgrößenkalkulation", a.a.O. S. 11.

Eine gewisse Unterscheidungsmöglichkeit ergibt sich durch die betriebswirtschaftliche Struktur der einzelnen Betriebsgrößentypen. Man kann damit Nieschlag zustimmen, daß man die einzelnen Betriebsgrößen zwar nicht genau, aber doch in der großen Linie unterscheiden kann. Aus der Eigenart des Steuerrechts heraus ist zwar in vielen Fällen, besonders bei Auslegung mancher Vorschriften, wie der Tarifbestimmungen, von exakten Maßstäben auszugehen. Auf der anderen Seite wird die betriebswirtschaftliche Steuerlehre oft nur von allgemeinen Merkmalen der einzelnen Größentypen ausgehen können.

III. BESTIMMUNG DES UNTERSUCHUNGSGEGENSTANDES DURCH VERSCHIEDENE MERKMALE

Die folgende Untersuchung soll feststellen, inwieweit die wirtschaftliche Lage der gewerblichen Klein- und Mittelbetriebe im Unterschied zum großen Betrieb von der Gewinnbesteuerung beeinflusst wird. Dazu müssen die Merkmale des Klein- und Mittelbetriebes festgestellt werden.

Zu der Wahl des Begriffspaares "Klein- und Mittelbetrieb" sei folgendes bemerkt:

Die Betriebswirtschaftslehre kennt grundsätzlich die getrennte Begriffsbestimmung und -abgrenzung von "Kleinbetrieben" und "Mittelbetrieben". Jedoch findet sich auch eine Zusammenfassung der beiden Begriffe in der betriebswirtschaftlichen Literatur ¹⁾. Häufig wird das Begriffspaar in öffentlichen Diskussionen, im politischen und soziologischen Sprachgebrauch verwendet.

Die folgende Untersuchung soll beide Betriebsgrößen, sowohl den "Kleinbetrieb" als auch den "Mittelbetrieb" umfassen. Damit bedeutet die Bezeichnung des Untersuchungsobjektes mit "Klein- und Mittelbetrieben" lediglich eine zusammengefaßte Bezeichnung für zwei Betriebsgrößentypen. Dies hat den Vorteil, dem allgemeinen Sprachgebrauch besser zu entsprechen.

Die Abgrenzung des Untersuchungsobjekts muß jedoch entsprechend der betriebswirtschaftlichen Übung getrennt nach Kleinbetrieb und Mittelbetrieb erfolgen.

Es gibt statistische und nichtstatistische Abgrenzungsmerkmale, die in der Literatur beschrieben und zu einem großen Teil auch praktisch erprobt wurden. Aber

1) so zum Beispiel: Rößle, Karl, "Das Revisionsbedürfnis der Klein- und Mittelbetriebe" in "Der Wirtschaftstreuhänder", Zeitschrift für Deutsches Prüfungs- und Treuhandwesen 1941 10. Jg. - Nr. 7, S. 147 - 149.

bisher fehlt es an einer befriedigenden Begriffsbestimmung ¹⁾. Die Schwierigkeit einer allgemein gültigen Bestimmung liegt in der Verschiedenheit der Klein- und Mittelbetriebe. Sie sind in allen Bereichen der Wirtschaft zu finden. Jeder Wirtschaftszweig aber hat sehr verschiedene Auffassungen von Betriebsgrößen. ²⁾ Eine Abgrenzung, welche alle Klein- und Mittelbetriebe umfassen soll, kann daher nur unter Einschränkungen erfolgen.

In der Praxis kommt allen zahlenmäßig erfaßbaren Kennzeichen ein größeres Gewicht zu. Für den Zweck der vorliegenden Untersuchung ist eine solche Abgrenzung von besonderem Interesse, da quantitative Grenzen dem Zahlencharakter der Besteuerung entsprechen.

Es gibt, wie im vorhergehenden dargelegt wurde, Betriebsgrößenmerkmale, welche sowohl in der Betriebswirtschaftslehre als auch im Steuerrecht angewendet werden. Zu den wichtigsten Merkmalen dieser Art soll kurz Stellung genommen werden.

1) Anzahl der Beschäftigten

Gegen die Verwendung der Beschäftigtenzahl als alleiniges Merkmal ist einzuwenden:

Innerhalb der Wirtschaft ergeben sich erhebliche Abweichungen hinsichtlich der Zahl der Beschäftigten pro Betrieb. Man vergleiche nur das Baugewerbe und das Schuhmachergewerbe. Eine zusätzliche Verzerrung stellt die tätige Mitarbeit des Unternehmers und der Familienmitglieder dar. Diese Tendenz wird verstärkt, wenn von der Lohn- und Gehaltssumme als wertmäßigem Ausdruck der Beschäftigtenzahl ausgegangen wird. Den im Betrieb beschäftigten Arbeitnehmern kann man unterstellen, daß sie eine volle Leistung erbringen. Eine Ausnahme sind die Lehrlinge. Die Leistung des Unternehmers und der Familienmitglieder kann jedoch unter oder über der eines vollen Mitarbeiters liegen.

Somit kann die Beschäftigtenzahl nur einer von mehreren für die betriebliche Leistungserstellung maßgebenden Faktoren sein.

1) vgl. Aegenendt-Papesch, Renate, "Die Funktionen der Klein- und Mittelbetriebe in der wettbewerblichen Marktwirtschaft," Band 2 der "Abhandlungen zur Mittelstandsforschung", herausgegeben vom Institut für Mittelstandsforschung, Bonn; Köln und Opladen 1962, S. 5.

2) vgl. Bayer, Hans, "Das mittlere personengeprägte Unternehmen als Wirtschaftsstabilisator", Nr. 1173 der "Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen", herausgegeben von Leo Brandt, Köln und Opladen 1963, S. 28 f.

Eine Abgrenzung nach der Zahl der Beschäftigten findet sich im Steuerrecht nur ausnahmsweise beim ordentlichen Steuerermittlungsverfahren. Dies ist etwa der Fall bei der Lohnsummensteuer und der Zerlegung des Gewerbesteuermeßbetrages. Auch die Befreiung von der 1958 aufgehobenen Zusatzsteuer für Einzelhandelslieferungen erfolgte bis zu einer Betriebsgröße von zwanzig Arbeitnehmern (§ 58 b Abs. 2 Ziff. 2 UStDB).

2) Umsatzgröße

Der Umsatz als Größe zur Scheidung von großen und kleinen Betrieben ist eines der wichtigsten Merkmale im Steuerrecht. Die Umsatzgröße wird bevorzugt, "um die betriebliche Steuerkraft nach Maßgabe der Betriebsleistung fiskalisch zu erfassen" ¹⁾. Gegen die Anwendung spricht die unterschiedliche Bedeutung des Umsatzes in den einzelnen Branchen. Es ist zu unterscheiden zwischen Handels-, Produktions- und Dienstleistungsumsätzen. Daneben ist noch zwischen dem branchenüblichen und dem branchenfremden Umsatz eine Abgrenzung zu treffen.

Alle diese Probleme zeigen die verschiedene Bedeutung des Umsatzes in Bezug auf die Betriebsgröße. Trotzdem sieht Krimmel den Bruttoumsatz als besseres Abgrenzungsmerkmal gegenüber anderen Größen, wie Wareneingang, Nettoumsatz oder Gewinn an ²⁾.

3) Absatz- oder Produktionsmenge

Die abgesetzte oder hergestellte Menge kann nur eine Abgrenzung der Betriebsgrößen innerhalb einer Branche ermöglichen, da die hergestellten Einheiten in den einzelnen Wirtschaftsbereichen zu unterschiedlich sind. Daher kann die Absatz- oder Produktionsmenge für eine Untersuchung, welche alle Bereiche der Wirtschaft umfassen soll, keine Verwendung finden.

4) Gewinn

Der Gewinn ist als einzige Größe zur Betriebsgrößenabgrenzung nur bedingt brauchbar. Der steuerliche Gewinn ist nicht als Maßstab im Sinne der Betriebswirtschaftslehre anzuerkennen, da sich kein direkter Zusammenhang von Betriebsgröße und Gewinn ergibt. Es gibt Großbetriebe, die mit Verlust arbeiten. Auf der anderen

1) Krimmel, Karl, "Die Pauschalierung als strukturgemäße Besteuerung des Klein-gewerbes - Ein Beitrag zur organischen Steuerreform unter besonderer Berücksichtigung eines Vergleichs der Steuerbelastung des Handwerks in West- und Mitteldeutschland sowie Österreich", Endingen 1961, S. 16.

2) vgl. Krimmel, K., "Die Pauschalierung ...", a. a. O. S. 18 f.

Seite stehen Kleinbetriebe, welche einen verhältnismäßig hohen Gewinn erzielen. Die Rentabilität, das Verhältnis von Gewinn zu Kapital, kann jedoch nicht unverhältnismäßig hoch steigen, zumindest nicht auf längere Sicht. Dem Gewinn eines Kleinunternehmens mit geringem Kapitaleinsatz, geringer Beschäftigtenzahl und geringer Ausbringungsmenge sind gewisse Grenzen gesetzt. Die Rentabilität innerhalb der einzelnen Betriebsgrößentypen und Wirtschaftszweige ist nicht allzusehr verschieden. Insoweit kann man auch den Gewinn als Maßstab der Betriebsgröße im weitesten Sinn gelten lassen. Allerdings fehlt ein direkt feststellbares Verhältnis zur Größe des Betriebes. Deshalb kann der Gewinn nur als zusätzliche Hilfsgröße verwendet werden.

Nach den bisherigen Erörterungen besitzt kein Merkmal für sich allein ein eindeutiges Verhältnis zur Betriebsgröße. Dies ist vor allem immer dann der Fall, wenn mit einer Abgrenzung mehrere Wirtschaftszweige umfaßt werden sollen. Das aber ist entsprechend dem geltenden Steuerrecht notwendig, welches zumindest eine formelle Gleichmäßigkeit der Besteuerung sehr weit verwirklicht hat.

Die Finanzverwaltung verwendet eine Kombination von Umsatz, Gewinn und Betriebsvermögen. Der Umsatz wird dabei als das grundlegende Merkmal angesehen. Die beiden anderen Größen treten als Ausgleichswerte hinzu. "Eine Gewinngrenze hat neben der allgemeinen Umsatzabgrenzung zu gewährleisten, daß auch bei Betrieben, deren Umsatz auf Grund hoher Wertschöpfung relativ niedrig ist, die steuerliche Gleichmäßigkeit gegenüber jenen Betrieben beachtet wird, die nicht mehr als Kleinbetrieb gelten".¹⁾ Das Betriebsvermögen dient als Hilfsgröße, um Betriebe mit relativ hohem Kapitaleinsatz von der Behandlung als Kleinbetrieb auszuschließen. Dies ist bedeutsam bei unterbeschäftigten Großbetrieben.

Die wichtigste derartige Abgrenzung zeigt § 161 Abs. 1 Ziff. 1 AO. Sie gibt Abgrenzungsmerkmale für Betriebe, welche verpflichtet sind, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen.

Darüber hinaus bildet der § 162 Abs. 10 AO die Grundlage für eine ausdrückliche Einteilung in Betriebsgrößentypen. Bei Großbetrieben soll alle drei Jahre eine Betriebsprüfung stattfinden. Die Einteilung²⁾ erfolgt einmal nach Wirtschaftsbereichen, zum andern setzt sie Höchstgrenzen fest. Neben den Merkmalen Gewinn und Umsatz basieren sie auch auf anderen Werten, entsprechend der Eigenart der einzelnen Wirtschaftsbereiche. Beispiele sind Summe der Aktiva bei den Banken oder Jahresprämieinnahmen bei den Versicherungen. Es werden in der Regel nur

1) Krimmel, K., "Die Pauschalierung ...", a. a. O. S. 19.

2) Erlaß Nordrhein-Westfalen S. 1459-1-VD 4 v. 3. 11. 1964 "Einteilung der Betriebe nach Größenklassen mit Geltung ab 1. 1. 1963", StEk AO § 162 Nr. 8

zwei Merkmale als Höchstgrenzen-Kombination verwendet. Nach Umsatz und Gewinn sind vor allem die Handels- und Fertigungsbetriebe abgegrenzt. Die Klein- und Mittelbetriebe werden vornehmlich auf diese beiden Betriebsarten beschränkt sein, wenn man nur an Gewerbebetriebe denkt.

Eine Abgrenzung der einzelnen Betriebsgrößentypen dürfte allgemein nur entsprechend dem beabsichtigten Zweck möglich sein.¹⁾

Somit erscheint es zweckmäßig, in einer steuerlichen Untersuchung die Betriebsgrößen durch eine aus mehreren Merkmalen bestehende Grenze, wie es der steuerlichen Übung entspricht, zu bestimmen. Die Verwendung einer auf den Vorschriften der Abgabenordnung beruhenden Abgrenzungsmethode kann demnach in einer Untersuchung aus dem Gebiet der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angebracht sein.

Der auf der Grundlage des § 162 Abs. 10 AO ergangene obengenannte Erlass gibt anerkannte Merkmale zur Betriebsgrößenabgrenzung an. Diese Grenzen haben zahlenmäßigen Charakter. Für den Kreis der Klein- und Mittelbetriebe sind Umsatz und Gewinn maßgebend. Eine Abgrenzung, welche den steuerpflichtigen Gewinn eines Veranlagungszeitraums umfaßt, ist für eine Untersuchung über die Gewinnbesteuerung unumgänglich. Betriebswirtschaftliche Bedenken müssen insofern zurückgestellt werden.

Damit kann die quantitative Abgrenzung des Untersuchungsobjekts angegeben werden. Sie entspricht der Betriebsgrößeneinteilung der Finanzverwaltung.

	Kleinbetrieb	Mittelbetrieb
Steuerpflichtiger Jahres-	DM	DM
gewinn höchstens bei		
Handelsbetrieben	25.000	150.000
Fertigungs- und sonsti-		
gen Betrieben	25.000	120.000
Jahresumsatz höchstens bei		
Handelsbetrieben	500.000	4,0 Mio
Fertigungs- und sonsti-		
gen Betrieben	300.000	2,5 Mio

1) vgl. Rößle, K., "Das Revisionsbedürfnis der Klein- und Mittelbetriebe", a. a. O. S. 147; Rößle hebt besonders die unterschiedliche Auslegung des Betriebsgrößensbegriffes aus wirtschafts- und preispolitischer, sowie branchenmäßiger Sicht hervor.

B. DIE BESONDERE BELASTUNG DES KLEIN- UND MITTELBETRIEBES DURCH DAS BESTEUERUNGSVERFAHREN

I. DIE BUCHFÜHRUNGSPFLICHT (§ 160 f AO)

Die Abgabenordnung schreibt in § 160 Abs. 1 vor, daß jemand, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher zu führen hat, die auch für die Besteuerung von Bedeutung sind, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Steuererhebung zu erfüllen hat.

Nach Handelsrecht sind kleingewerbliche Betriebe nur in bestimmten Fällen buchführungspflichtig. Es muß ein Gewerbebetrieb vorliegen, der kaufmännische Einrichtungen erfordert oder ins Handelsregister eingetragen ist. Ausgenommen sind Handwerker mit einfachem Geschäftsbetrieb, die dem Handelsrecht entzogen sind.¹⁾ Die Buchführungspflicht nach § 38 HGB gilt für jeden Vollkaufmann. Die Kaufmannseigenschaft ist in den §§ 1 - 6 HGB geregelt. Demnach ist also jeder, der ein Handelsgewerbe betreibt, das die Grenzen des Handwerks oder Kleingewerbes überschreitet, mit Beginn dieses Handelsgewerbes buchführungspflichtig. Das ist auch der Fall, wenn der Kaufmann noch nicht ins Handelsregister eingetragen ist.

Kleine Betriebe sind handelsrechtlich buchführungspflichtig, wenn sie

- 1) kraft eines Gewerbebetriebes²⁾, der kaufmännische Einrichtungen erfordert (§ 4 HGB), gleichzeitig Kaufleute sind; oder
- 2) gemäß § 2 HGB durch die Eintragung ins Handelsregister Kaufleute sind.

Kleine Betriebe sind handelsrechtlich nicht buchführungspflichtig, wenn sie

- 1) zwar nach § 1 HGB Kaufleute sind, aber gemäß § 4 HGB infolge ihres einfachen Geschäftsbetriebes nicht ins Handelsregister eingetragen werden können,
- 2) Handwerker mit einfachem Geschäftsbetrieb sind, welche durch § 1 Abs. 2 Ziff. 2 und 9 HGB dem Handelsrecht entzogen sind.

Steuerrechtlich werden die Buchführung und sonstige Aufzeichnungen durch die Vorschriften der Abgabenordnung und der Einzelsteuergesetze gefordert. Für Betriebe, die nach anderen Gesetzen nicht buchführungspflichtig sind, geben § 160 Abs. 2 und § 161 AO Bestimmungen über den Beginn der Buchführungspflicht. Die Abgrenzungsmerkmale für Gewerbebetriebe, deren Überschreitung den Eintritt in

1) § 1 Abs. 2 Ziff. 2 und 9 HGB

2) Die Auslegung dieses Begriffes entspricht etwa den steuerlichen Grundsätzen

die Buchführungspflicht zur Folge hat, sind gemäß § 161 Abs. 1 Ziff. 1 nach den in der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen:

Gesamtumsatz (einschließlich des steuerfreien Umsatzes) von mehr als 200.000 DM

oder Betriebsvermögen von 50.000 DM

oder Gewerbeertrag von 9.000 DM.

Die in der Abgabenordnung gesetzten Grenzen werden in der handelsrechtlichen Praxis vielfach nicht eingehalten.¹⁾

Der Umfang der steuerlichen Buchführungspflicht richtet sich nach den steuerrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 5 EStG). Die Vorschrift der AO selbst sagt nur, wer buchführungspflichtig ist. Mit dem Inhalt der Buchführungspflicht befaßt sie sich nicht. Beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 161 AO wird die Gewinnermittlungspflicht nach § 4 Abs. 1 i. Verb. m. § 5 EStG ausgelöst. Der Betrieb muß dann seinen Gewinn durch Buchführung und Bilanzierung ermitteln.

Besteht jedoch noch keine formelle Buchführungspflicht, so ergibt sich steuerrechtlich nur die Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches²⁾. Hat der Kleinbetrieb von sich aus Aufzeichnungen zum Zwecke der Gewinnermittlung gemacht, so erfolgt die Gewinnermittlung durch die Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Für diese Aufzeichnungen ist eine Ordnungsmäßigkeit im eigentlichen Sinne nicht vorgeschrieben. Allerdings verlangt der § 12 EStDV die Einhaltung gewisser Mindestvorschriften. Diese sind Voraussetzung, wenn bei Einnahmen-Überschußrechnung von Steuervorteilen Gebrauch gemacht werden soll, für die eigentlich die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung Voraussetzung ist. Diese "Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen" stellt geringere Anforderungen. Jedoch sind in jedem Fall die grundlegenden Voraussetzungen einer kaufmännischen Rechnungslegung zu beachten. Hier ist insbesondere die einzelne und laufende Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle zu nennen. Darüber hinaus wird die Führung eines Verzeichnisses der Anlagegüter gefordert. Kleinbetriebe mit Einnahmen-Überschußrechnung entsprechend den Erfordernissen des § 12 EStDV brauchen in der Regel nur eine Inventur vorzunehmen, um bilanzieren zu können.

1) Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer" - vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 6. Aufl. Berlin und Frankfurt 1957, S. 117; ebenda verwiesen auf: Theis, Jacob "Praktische Führer durch das Einkommensteuerrecht", EinkSt VIII/1.

2) "Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches" vom 20.6.1935, RGBl I 1935, S. 752 (§ 1 Abs. 2 Ziff. 1). Eine Befreiung kann unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag erfolgen.

In diesem Fall kann aus den Unterlagen des Betriebes die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich vorgenommen werden.

Für die Aufzeichnungspflicht zum Zwecke der Umsatzbesteuerung (§ 161 Abs. 1 Ziff. 2 AO) genügt die Wahrscheinlichkeit der Umsatzsteuerpflicht. Diese Bestimmung trifft grundsätzlich alle Unternehmer und hat besondere Bedeutung für nicht buchführungspflichtige Betriebe.

Es ist zusammenzufassen:

Wer nach HGB oder AO buchführungspflichtig ist, hat seinen Gewinn durch Vermögensvergleich zu ermitteln und hat damit die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sowie die Bilanzierungsgrundsätze zu beachten. Alle übrigen Betriebe sind zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Überschußrechnung) berechtigt, eine Pflicht zur Vornahme jährlicher Bestandsaufnahmen besteht nicht. Für diese Betriebe gilt die Wareneingangsverordnung als Mindestanforderung.

Der Umfang der Aufzeichnungspflicht der Entgelte für die Umsatzbesteuerung trifft alle gewerblichen Unternehmer gleichmäßig. Allerdings wird diese in der Regel bereits durch die allgemeine Buchführungspflicht erfüllt.

II. BUCHFÜHRUNGSVORSCHRIFTEN (§ 162 f AO)

Art und Umfang der Buchführung richten sich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 38 Abs. 1 HGB; § 5 EStG). Diese sind für das Handelsrecht weitgehend in den "Richtlinien zur Organisation der Buchführung (im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens)" ¹⁾ enthalten. Diese Vorschriften sind heute zwar nicht mehr rechtsverbindlich, bieten aber wertvolle Anhaltspunkte. Zwischen Kleinbetrieben und Großbetrieben ist hinsichtlich der Art und dem Umfang der Buchführung zu unterscheiden. Die erwähnten Richtlinien bestimmen: "Die Buchführung muß im Regelfall die doppelte kaufmännische oder eine gleichwertige kameralistische Buchführung sein. Nur unter besonderen Verhältnissen, vor allem in Kleinbetrieben des Einzelhandels und des Handwerks ist eine einfache Buchführung angängig Für Kleinbetriebe sind die Anforderungen zu ermäßigen, was am besten durch eine Zusammenziehung der Konten erreicht wird." ²⁾

1) "Buchführungserlaß" des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 11.11.1937; abgedruckt bei: Baumbach, Adolf - Duden, Konrad, "Handelsgesetzbuch - mit Nebengesetzen ohne Seerecht", 15. Aufl. München und Berlin 1962, S. 117 ff.

2) Buchführungserlaß, a. a. O. S. 118; Sperrungen sind weggelassen.

In steuerlicher Hinsicht hängen von einer vollständigen Erfüllung der Buchführungspflicht wesentliche Vergünstigungen bei der Gewinnermittlung ab. Auch zu den steuerlichen Anforderungen an die Buchführung gehört vor allem die Ordnungsmäßigkeit.

Wann liegt nun die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im kleinen Betrieb vor?

Grundvoraussetzung ist das Vorliegen einer den steuerlichen Vorschriften entsprechenden Buchführungsart. Die formellen Erfordernisse sind in den §§ 162 und 163 AO enthalten. Allgemein ist zu sagen, daß kein wesentlicher Teil der Buchführung fehlen darf. Die Grundforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sind bei allen Betriebsgrößen gleich. Unterschiede ergeben sich lediglich aus der Organisation der Buchhaltung. So kann beim Kleinbetrieb auf die Führung eines formellen Kassenbuches verzichtet werden, wenn die laufende Buchung der Geschäftsvorfälle im Hauptbuch vorgenommen wird und Buchhaltung und Kassenverkehr eine organisatorische Einheit bilden. Außerdem darf kein großer Kassenverkehr (z. B. bei einem kleinen Verlag) erfolgen.

Richtigkeit und Vollständigkeit, sowie zeitliche Bestimmtheit sind keine Forderungen, welche von dem buchenden Betrieb abhängen. Sie gehören vielmehr untrennbar zum Wesen der Buchführung.

Ein schlechter Zustand einer kleingewerblichen Buchführung kann in einer qualitativen Überforderung des Unternehmers begründet sein. Außerdem wollen oder können sich besonders die familienwirtschaftlich geführten Kleinbetriebe keinen Buchhalter leisten. Dazu führt Reichardt an: Bei etwa 60 - 70% der kleinen und mittleren Betriebe im Kölner Raum werden "kaufmännische Funktionen wie Buchführung, Kalkulation und auch die Beschäftigung mit steuerlichen Belangen höchst mangelhaft oder teilweise gar nicht wahrgenommen".¹⁾

Der Vergleich der Belastung durch das Rechnungswesen von Betrieben, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschußrechnung ermitteln, mit derjenigen der übrigen Unternehmungen zeigt einen eindeutigen Vorteil der Kleinbetriebe. Dieser besteht nicht nur im Wegfall der Inventur, sondern vor allem in der Führung von Debitoren- und Kreditorenkonten. Außerdem ist die doppelte Buchführung hinsichtlich des Arbeitsanfalles, etwa der Additionen, umfangreicher. Darüber hinaus ist die jährliche Gewinnermittlung bei der Einnahmen-Überschußrechnung wesentlich einfacher. Sie bringt für den Betrieb daher auch nur geringere Kosten für den Jahresabschluß.

1) Reichardt, Peter, "Steuerbelastung und Belastungsgefühl im Handwerk" - Eine empirische Untersuchung (Leitstudie) in 47 Handwerksbetrieben in Köln, Heft Nr. 6 der "Abhandlungen zur Mittelstandsforschung", herausgegeben vom Institut für Mittelstandsforschung Köln und Opladen 1962, S. 98.

Die Belastung des Betriebes ist am größten im Jahr der Einrichtung der ordentlichen Buchführung. Dies bringt gewisse Schwierigkeiten und damit im ersten Jahr höhere Kosten als in den folgenden. Zugleich ergibt sich eine Erhöhung der fixen Kosten. Im Zeitpunkt des Übergangs ist der Gewinn außerdem noch absolut niedrig. Dabei ist zu berücksichtigen, daß oft die Familie des Unternehmers nicht mehr in der Lage ist, den erhöhten Anforderungen zu genügen. In diesem Fall wird in der Regel die Beschäftigung eines Stundenbuchhalters oder die Arbeit einer Buchstelle notwendig.

Im Kleinbetrieb ist die Auffassung vorherrschend, daß das Rechnungswesen in erster Linie der Erfüllung steuerlicher Buchführungsvorschriften zu dienen hat; das Eigeninteresse des Unternehmers und das Gläubigerinteresse treten zurück. Im Rahmen der Verbindung von Steuervergünstigungen und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung schenkt die Finanzverwaltung dem Rechnungswesen der Kleinbetriebe eine besondere Beachtung.

Nach Ronneberger ¹⁾ hat die Verbesserung des Betriebsprüfungsdienstes in dieser Hinsicht erzieherisch gewirkt. Auf der anderen Seite mußte der Kaufmann in der Praxis immer mehr befürchten, "durch ein verfeinertes Rechnungswesen sein Zahlenwerk zu sehr der steuerlichen Einsichtnahme zu öffnen". ²⁾

Die Zweischneidigkeit des ganzen Problems zeigt die Betriebsabrechnung: Einerseits kann sie steuerliche Vorteile bringen. Ein Beispiel ist der Nachweis von niedrigeren Herstellungskosten der Halb- und Fertigfabrikate als die pauschalierten Werte der Finanzverwaltung. Zum anderen zeigt der Betriebsabrechnungsbogen dem Betriebsprüfer die tatsächliche Situation des Betriebes viel besser als eine reine Finanzbuchhaltung. Das beste Beispiel dafür sind die aktivierungspflichtigen Eigenleistungen beim Bau von Anlagen.

III. STEUERERKLÄRUNGSPFLICHT (§ 166 ff AO)

Entsprechend den in den Einzelsteuergesetzen gesetzten Grenzen der allgemeinen Steuerpflicht ist auch die Erklärungspflicht dem Grundsatz nach geregelt. Dabei sind Ausnahmen zugestanden. Trotzdem ist die formelle Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung allgemein sehr weitgehend. Diese Regelung ist auf alle Fälle umfassender als die tatsächliche Steuerpflicht auf Grund der Tarifbefreiungen.

1) Ronneberger, Rudolf, "Mängel im betrieblichen Rechnungswesen", aus der Diskussion zum Referat von Prof. Dr. Karl Schwantag; Abschluß der Berichterstattung über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer 1951 in Düsseldorf; in Wpg. 1951, 4. Jg. - Nr. 23, S. 546.

2) Ronneberger R., "Mängel im betrieblichen Rechnungswesen", a. a. O. S. 546.

Es gibt keine Befreiung von kleinen Betrieben. Die Befreiungsvorschrift bezüglich der Einkommensteuererklärung enthält eine sehr niedrige Grenze ¹⁾. Diese muß von jedem Betrieb auf lange Sicht überschritten werden, wenn der Unternehmer diese Tätigkeit nicht als Nebenerwerb ausübt. Dagegen ist die Grenze zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung weiter gefaßt. Sie entlastet viele nichtbuchführende Klein gewerbetreibende, wie Gastwirte mit Pachtbetrieben, Handelsvertreter usw. ²⁾

Die Grenzen gelten für den jeweiligen Veranlagungszeitraum. Es ist praktisch aber so, daß der Steuerpflichtige nachweisen muß, daß er diese Grenzen nicht erreicht hat. Dies kann er in der Regel nur mit Aufzeichnungen, wenn er am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hat. Meist wird bei vorübergehendem Absinken des Ertrages keine Befreiung Platz greifen. Es gab früher eine wirkliche Erleichterung für kleine Betriebe. Das Finanzamt konnte genehmigen, daß Steuerpflichtige, deren Einkommen im laufenden und vorangegangenen Kalenderjahr DM 6.000 nicht überstiegen hatte, nur alle vier Jahre eine Einkommensteuererklärung abzugeben hatten ³⁾. Diese Regelung gab es nur für Betriebe, die ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln hatten. Diese lagen also unter den damaligen Grenzen des § 161 AO.

Die Anwendung einer solchen Ermessensvorschrift ergab für die Begünstigten eine echte Entlastung. Damit war in der Regel der Wegfall von Aufzeichnungen zur Gewinnermittlung verbunden. Die Überwachung der Betriebe erfolgte durch allgemeine Verprobungsmethoden. Dem Betrieb verblieb praktisch nur die Pflicht zur Führung des Wareneingangsbuches und zu Aufzeichnungen zum Zwecke der Umsatzsteuer.

Im Verhältnis zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen bringt die eigentliche Erklärung nur wenig Arbeitsaufwand mit sich. Zudem sind die Erklärungen - abgesehen von den Umsatzsteueranmeldungen - nur einmal im Jahr fällig. Trotzdem bringen die Steuererklärungen und vor allem die für den Kleinunternehmer verwirrende Zahl der Fragen große Schwierigkeiten. Er kann sie in der Regel nicht ohne Hilfe beantworten.

Die Richtigkeit der Beantwortung ist eine qualitative Frage, welche sich sowohl gegen die Finanzverwaltung als auch gegen den Steuerpflichtigen richten kann. Dagegen ist die Zahl der Fragen eine quantitative Überforderung.

1) DM 3.820 Jahreseinkünfte bei Verheirateten, wenn keine Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit gegeben sind (§ 56 EStDV).

2) DM 7.200 Gewerbeertrag für Personenunternehmen, welche ihren Gewinn nicht auf Grund eines Buchabschlusses ermitteln; oder DM 6.000 Gewerbekapital (§ 25 GewStDV).

3) nach § 56 EStDV 1955 mit Änderungen bis zum 7.2.1958.

Krimmel ¹⁾ bringt dazu ein anschauliches Beispiel.

Für das Jahr 1957 hatte ein Dorfhandwerker (Alleinmeister), der nebenbei eine Landwirtschaft betreibt, folgende Formulare auszufüllen und an überschlägig ausgezählten Entscheidungsfragen zu beantworten:

	Seiten	Fragen	
		offiziell	tatsächlich
GewSt 1 A	4	82	128
USt 1 A	2	-	70
ESt 1 A	4	89	189
ESt 1 D	4	57	157
Anlage ESt Vermietung	2	52	78
Anlage ESt Besteuerung der Ehegatten	2	33	43
Anlage ESt Sonderausgaben	2	40	61
Anlage ESt Sonderausgaben und Ehegatten n.b. Landwirten	2	28	32
Anlage Steuerbegünsti- gung bei Landwirten	4	-	74
insgesamt	26	381	832

Die Steuerpflicht des Kleinhandwerkers bemißt sich nach folgenden Merkmalen: Umsatz etwa DM 15.000; Gewinn ca. DM 4.000; Landwirtschaft etwa 2 ha; landwirtschaftliches Wohngebäude mit Werkstätte und einer vermieteten Wohnung; weder sonstiges Vermögen noch Einkünfte. Die angeführten Formulare wurden vom zuständigen Finanzamt zugestellt.

Allerdings sind viele Fragen der Steuererklärungsformulare für die meisten Betriebe nicht von Bedeutung. Der Kleinunternehmer muß sich trotzdem über jede einzelne Position Gedanken machen, wenn er sich unter Umständen nicht selbst schädigen will. Bis heute haben sich einige Verbesserungen (z. B. Ehegattenbesteuerung) ergeben. Doch zeigt das angeführte Beispiel eine Überforderung in qualitativer und quantitativer Hinsicht.

Der Arbeitsaufwand zur eigentlichen Steuererklärung ist im kleinen und im großen Betrieb der gleiche. Jedoch tritt beim großen Betrieb die Steuererklärung völlig hinter der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zurück.

Die wichtigste Folge einer Nichtabgabe der Erklärung ist die Schätzung der Besteuerungsgrundlage. Als Folge einer Verspätung werden Zuschläge erhoben (§ 168 Abs. 2 AO). Die Höhe dieser Zuschläge ist vom endgültig festgesetzten Betrag abhängig. Sie trifft somit alle Betriebe im gleichen rechnerischen Verhältnis.

1) Krimmel, K., "Die Pauschalierung ...", a. a. O. S. 45.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt ist die Erklärungspflicht nicht die drückende Belastung der kleinen Betriebe. Sie stellt nur die Sammlung der Ergebnisse des betrieblichen Rechnungswesens dar, ausgewertet für steuerliche Zwecke.

IV. STEUERLICHE SONDERPFLICHTEN

Neben der Buchführungspflicht und der Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung kennt das Steuerrecht noch weitere Auskunft- und Duldungspflichten. Dazu gehören insbesondere §§ 170 ff AO, welche die Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen regeln, und die §§ 175 ff über die Auskunftspflicht Dritter. Diese Vorschriften dienen dem Besteuerungsverfahren des Steuerpflichtigen selbst zur Ergänzung seiner Steuererklärungen und bestehen für dritte hinsichtlich der Besteuerung anderer Steuerpflichtiger.

Die steuerlichen Sonderpflichten treffen zwar grundsätzlich alle Betriebsgrößen gleichmäßig. Trotzdem werden kleinere Betriebe stärker belastet, da sie normalerweise nur einen kleinen Verwaltungsapparat besitzen, der den steuerlichen Sonderanforderungen im Verhältnis zum Großbetrieb nicht so leicht nachkommen kann.

Außer der Pflicht zur Beibringung der Besteuerungsunterlagen und der Steuerzahlung legen die Steuergesetze den Betrieben Nebenpflichten auf. Davon ist die wichtigste die Lohnsteuerveranlagung.

Diese "Auftragsveranlagung", welche in § 41 EStG gefordert wird, hat für Klein- und Mittelbetriebe hohe Kosten zur Folge. Der Betrieb haftet darüber hinaus für die richtige Ermittlung und Abführung und hat einen Teil des Lohnsteuerjahresausgleichs durchzuführen. Einen ähnlichen Aufwand verursacht die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge.

Gerade in arbeitsintensiven kleinen Betrieben werden diese Verpflichtungen sehr stark zu Buch schlagen, wenn zur Lohnabrechnung eine eigene Kraft eingestellt werden muß. Außerdem wird in kleinen Betrieben, vor allem in landwirtschaftlich orientierten Gebieten, oft die Nettoentlohnung vereinbart. In diesem Falle kompliziert sich die Berechnung der Lohnsteuer sehr ¹⁾. Das Finanzamt wird hier auch eine Berechnung im Rahmen der Lohnsteuerauskunft ablehnen.

1) vgl. dazu die umfangreichen Vorschriften zur Besteuerung des Nettolohnes in Abschn. 54 LStR 1963

V. STEUERAUFSICHT (§ 190 ff AO)

Die Steueraufsicht der Finanzverwaltung bezieht sich auf alle Steuerpflichtigen. Als wichtigster Teil der Steueraufsicht werden planmäßige Betriebsprüfungen durchgeführt:

- 1) Bei Großbetrieben durch Großbetriebsprüfer der Oberfinanzdirektionen und einzelner Finanzämter,
- 2) bei Mittel- und Kleinbetrieben durch die Amtsbetriebsprüfer der Finanzämter,
- 3) bei Kleinstbetrieben durch die Amtsbetriebsprüfer der Finanzämter, jedoch nach Möglichkeit durch die Bezirkssachbearbeiter der finanzamtlichen Veranlagungsstellen ¹⁾.

Die ordentlichen Betriebsprüfungen haben in den Großbetrieben alle drei Jahre zu erfolgen. Bei den übrigen Betrieben liegt die Prüfung im Ermessen der Verwaltung. Die Wirksamkeit der Prüfung für die Finanzverwaltung hängt von der Ausbildung des Prüfers und von der zur Verfügung stehenden Zeit im Verhältnis zum Prüfungsstoff ab.

Die Finanzverwaltung ist bestrebt, Fachprüfer einzusetzen. Dies geschieht naturgemäß in erster Linie - aber nicht ausschließlich - bei Großbetrieben. Bei Klein- und Mittelbetrieben prüfen in der Regel Beamte, welche zwar in den unter Umständen schwierigen Steuerrechtsauslegungen eines Wirtschaftszweiges nicht so bewandert sind; dafür aber Kenntnisse in der allgemeinen wirtschaftlichen und steuerlichen Beurteilung der Betriebsvorfälle haben. Das Rechnungswesen, die allgemeine Organisation und die Geschäftsvorfälle sind bei diesen Betrieben nicht allzu kompliziert.

Infolge des dreijährigen Prüfungszeitraumes ist bei Großbetrieben der Prüfungsstoff von vornherein beschränkt. Im übrigen ergibt sich eine Abgrenzung des Prüfungsstoffes aus der Verjährung der Steuer. Trotz der formell günstigeren Stoffverteilung beim Großbetrieb hat ein Prüfer im Hinblick auf den Buchungsfall mehr zu bearbeiten. Daher wird die zur Verfügung stehende Zeit im Verhältnis nicht so ausreichend sein wie beim Klein- und Mittelbetrieb. Dazu kommt oft durch die Organisation des Großbetriebes eine Zersplitterung der Prüfungsarbeit. Daneben fallen steuerliche Fragen an, welche zu ihrer Bearbeitung eine Sonderzeit beanspruchen. Dadurch kann es notwendig werden, im Großbetrieb die Prüfung auf bestimmte Steuern oder auf gewisse Zeitabschnitte zu beschränken. So ist festzustellen, daß der Prüfer sich mit der Gewinnermittlung eingehender befaßt. Über die

1) aus: Schmitt, Fritz und Schmitt, F. A., "Die Gefahrenquellen der steuerlichen Betriebsprüfung", Berlin 1957, S. 25 f.

Umsatzsteuer findet sich im Prüfungsbericht häufig der Vermerk "ohne Änderung geprüft".

Dagegen wird bei Kleinbetrieben eine umfassende Prüfung durchgeführt. Hier liegen die betrieblichen Verhältnisse einfacher und sind leichter zu überschauen als im Großbetrieb. Dadurch ergibt sich eine andere Technik der Betriebsprüfung. Nach Baier-Fährnrich ist die Prüfungstechnik auch deshalb unterschiedlich, weil die Wege gesetzwidriger Steuerverkürzungen verschieden sind: "Dem kleinen Unternehmer verbleibt in der Hauptsache nur das Verschweigen von Betriebseinnahmen und eventuell die unrichtige Darstellung von Betriebsausgaben; Bewertungsfragen, Fragen der Aktivierung und Passivierung sind demgegenüber meistens zweitrangig. Der Großbetrieb, bei dem fremde Arbeitskräfte die Geschäfte und ihre Verbuchung besorgen, wird, wenn er dem Steuerdruck illegal ausweichen will, in den meisten Fällen andere Maßnahmen ergreifen" ¹⁾. Grundsätzlich hat der Kleinbetriebsprüfer sich vorwiegend mit wirtschaftlichen Gegebenheiten des Betriebes zu befassen, seine Prüfung hat mehr untersuchenden Charakter. Alles, was aufzeichnungspflichtig ist, muß auch in den Büchern zu finden sein. Der Großbetriebsprüfer hat dagegen das bereits Aufgezeichnete zu prüfen ²⁾. Die formelle Prüfung des Rechnungswesens ist bei Kleinbetrieben vorrangig. Die materielle Prüfung geschieht als Einzelpostenprüfung und als Überschlagsberechnung. Bei ordnungsgemäßer Buchführung ist die Gewinnermittlung in gleicher Weise zu prüfen, wie bei Großbetrieben, das heißt Posten für Posten.

Im Klein- und Mittelbetrieb ist weit stärker die Möglichkeit gegeben, dem Steuerdruck illegal auszuweichen. Die Kassenführung und Verbuchung der Geschäftsvorfälle wird oft vom Unternehmer selbst oder von seiner Familie durchgeführt. Das wird durch die weitgehende Überprüfungsöglichkeit des Jahresgewinnes mit Hilfe von Kennziffern ausgeglichen. Dieser externe Gewinnvergleich wird auf Grund einer einigermaßen erläuterten Steuererklärung in der Regel laufend bereits vom Veranlagungsbeamten im Amt oder ohne Einsicht in die Bücher durchgeführt. Es werden auch die übrigen Posten der Gewinnermittlung, welche vom Pauschalverprobungsverfahren nicht erfaßt sind, das sind Abschreibungen etc., geprüft.

Ergibt diese Überwachung keine wesentliche und unaufklärbare Beanstandung, so wird bei Kleinbetrieben keine Betriebsprüfung erfolgen.

Die Belastung des Steuerpflichtigen durch eine Betriebsprüfung ist zweifacher Natur: Sie enthält ein psychologisches und ein finanzielles Moment.

1) Baier - Fährnrich, "Die steuerliche Betriebsprüfung - Ein Handbuch für die Praxis", 2. Aufl. Stuttgart 1963, S. 277; Hervorhebungen sind wegzulassen.

2) Baier - Fährnrich, "Die steuerliche Betriebsprüfung", a. a. O. S. 278.

Die Einwirkung auf den persönlichen Bereich des Unternehmers ist umso größer, je schlechter seine "Meinung über das Finanzamt" ist und je mehr seine persönliche Lebensführung mit dem Betrieb identifiziert ist. Dabei spielen auch gewisse Schuldgefühle mit. Daraus können sich gerade im Klein- und Mittelbetrieb Spannungen zwischen Betriebsprüfer und Inhaber ergeben. Der Prüfer wird dadurch oft zu genauerer und gründlicherer Nachforschung angehalten, als es einer durchschnittlichen Prüfung entspricht. Im Großbetrieb dagegen ist diese Spannung durch Einschaltung von angestellten und relativ unbeteiligten Auskunftspersonen gemildert.

Die finanzielle Belastung ergibt sich einmal aus der Zahl der geprüften Jahre und der Finanzkraft des Betriebes. Der Zeitraum ist selten länger als fünf Jahre, er entspricht der Verjährung der wichtigsten Steuern. Bei Betrieben mit kleinen Gewinnen und einer entsprechenden Kapitalbasis bedeutet eine Steuernachforderung eine größere Belastung als beim großen Betrieb. Zwar bleibt die Steuernachforderung auf Grund einer Betriebsprüfung in einem gewissen Verhältnis zum bereits erklärten Gewinn. Jedoch wird eine Nachforderung von 10 % der erklärten Steuern für fünf Jahre - somit die Hälfte einer Jahressteuer - einen kleinen Betrieb infolge von fehlenden wirtschaftlichen Kompensationsmöglichkeiten stärker belasten. Dieses Moment ist auch wesentlich davon abhängig, inwieweit der Betrieb die Steuernachholung vorausplant. Diese Planung ist abhängig von der Einstellung des Unternehmers zu steuerlichen Fragen und von seinem Wissen um Nachholmöglichkeiten.

Bei einer Betriebsprüfung hat der Klein- und Mittelbetrieb - besonders ohne Heranziehung eines Steuerberaters - dem Betriebsprüfer gegenüber die schwächere Stellung. Vor allem bei Streitfragen über Bewertung, Aktivierung usw. kann der Prüfer sein besseres Fachwissen ausnützen. Er hat allerdings die Steuergesetze auch zugunsten des Steuerpflichtigen anzuwenden. Ob aber ein Prüfer sich dessen immer bewußt ist, bleibt dahingestellt.

Bei einer Verhandlung über die Anerkennung von Steuertatbeständen wird von der Finanzverwaltung immer auch die sich ergebende Steuer im Auge behalten. Im Kleinbetrieb, in dem die Prüfung nur einen einzigen strittigen Steuerbestand gefunden hat, wird eine Einigung über die Nichtzusetzung zum Gewinn schwerer sein als im Großbetrieb. Bei der Schlußbesprechung im Großbetrieb steht der gleiche Tatbestand als einer unter vielen - vielleicht schwierigeren - Fällen zur Verhandlung an. Eine Einigung über weitere Fälle bei einer Betriebsprüfung ist umso leichter, je mehr durch andere Steuertatbestände bereits Steuernachforderungen feststehen.

Als Ergebnis der vorausgehenden Darstellung kann gesagt werden:

Kann der durchschnittliche Gewinn des Kleinbetriebes als ausreichend betrachtet werden, wird selten eine Prüfung erfolgen. Sofern diese erfolgt, wird die psychologische Belastung die finanzielle überwiegen. Und zwar umso mehr, je kleiner der Betrieb ist. Aussagen über die Höhe der wirtschaftlichen Belastung können nur allgemein gemacht werden. Ein Verwerfen der Buchführung wird vor allem im Kleinbetrieb vorkommen. Deren Folgen können eine Normalisierung der Gewinnbesteuerung (durch Schätzung) oder ein Abweichen von der Besteuerung des Normalbetriebes (durch Versagung der von den übrigen Betrieben in Anspruch genommenen Steuervergünstigungen) bedeuten. Beides bedeutet eine Erhöhung der Steuern, welche vornehmlich kleine Betriebe belasten.

Durch eine Betriebsprüfung soll die allgemeine Gleichmäßigkeit der Besteuerung, vom finanzwissenschaftlichen Standpunkt gesehen, erreicht werden. Betriebswirtschaftlich gesehen wird dadurch die Gleichmäßigkeit der Steuerzahlung des Betriebes durchbrochen. Daraus ergeben sich Probleme, welche der kleine Betrieb nur schwer bewältigen kann, vor allem, wenn es um die Finanzplanung schlecht bestellt ist. Dies kann sich bis in die Sphäre der Lebenshaltung des Unternehmers auswirken. Es entsteht vor allem dann eine schwierige Lage, wenn hohe Beträge entnommen und privat verbraucht wurden, etwa für einen Hausbau.

VI. RECHTSMITTEL (§ 228 ff AO)

Steuerbescheide werden grundsätzlich für alle Gewinnsteuern ohne Berücksichtigung der Höhe des Steuerbetrages ausgefertigt, wenn eine Veranlagung erfolgen muß. Bei der Veranlagung selbst ist wenig Ermessensspielraum gegeben. Sie wird in der Regel dann vorgenommen, wenn eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht, oder wenn eine Veranlagung vom Steuerpflichtigen zulässigerweise beantragt wird ¹⁾.

Die Möglichkeit der Änderung von Steuerbescheiden ist bei allen Betrieben grundsätzlich gleich. Sie richtet sich nach den Vorschriften der Abgabenordnung, welche den Rechtsmittelweg vorschreibt. Lediglich für die Rechtsbeschwerde ist eine zahlenmäßige Grenze gesetzt in Höhe von DM 1.000 Streitwert. Diese Grenze könnte unter Umständen für kleine Betriebe eine Härte bedeuten.

Die Berichtigung von bereits rechtskräftig gewordenen Bescheiden der Hauptsteuerarten ist nur möglich auf Grund des § 222 AO. Es sind danach zu einer niedrigeren Veranlagung folgende Voraussetzungen nötig:

1) z.B. gemäß § 46 Abs. 2 Ziff. 5 EStG

- 1) Neue Tatsachen, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen und eine Betriebsprüfung
- 2) oder Fehler der Finanzbehörde und deren Aufdeckung durch die Aufsichtsbehörde.

Der Steuerpflichtige kann jederzeit von sich aus neue Tatsachen oder Fehler der Behörde hinsichtlich seiner Steuerveranlagung feststellen und dem Finanzamt zur Kenntnis bringen. Darüber hinaus kann er eine Betriebsprüfung oder eine Fehleraufdeckung beantragen. Das Recht, die Vornahme einer Betriebsprüfung zu fordern, steht dem Betrieb allerdings nicht zu.¹⁾

Die Durchführung einer Betriebsprüfung liegt im Ermessen der Finanzbehörde, die nach Recht und Billigkeit zu entscheiden hat. Entsprechend hat der Steuerpflichtige auch kein Recht auf Aufdeckung eines Fehlers.²⁾ Die Ablehnung einer Aufdeckung kann allerdings einen Ermessensmißbrauch darstellen.

Die Finanzverwaltung ist unter Umständen gezwungen, auch bei einem kleinen Betrieb eine Betriebsprüfung anzusetzen, wenn eine Ablehnung eines diesbezüglichen Antrages unbillig wäre. Allerdings kann der Unternehmer im Rechtsmittelverfahren gegen eine Ermessensentscheidung kaum deren Unbilligkeit nachweisen, da ihm die Erwägungen des Finanzamtes unbekannt bleiben. Bei einem Großbetrieb, der regelmäßig geprüft wird, entfällt dieses Problem völlig.

Die vorgebrachten Tatsachen müssen "von einigem Gewicht" sein. Dies wird nach dem heutigen Steuerbetrag, der sich durch die neue Tatsache als Änderungsbetrag ergeben würde, beurteilt. Nach dem BFH-Urteil vom 5.12.1957³⁾ ist bei der Frage, was erheblich ist, ein ausschließlich relativer Maßstab anzulegen. Eine solche Behandlung bedeutet eine rechnerische Gleichheit der Betriebsgrößen. Die neueste Rechtsprechung scheint davon abzugehen.

Das - allerdings die Umsatzsteuer betreffende - Urteil des BFH vom 8.2.1962⁴⁾ führt dazu aus: "Es gilt für das Gebiet der Umsatzsteuer grundsätzlich ein relativer Maßstab, der jedoch nach unten (zur Vermeidung von Bagatellberichtigungen) und nach oben (zur Vermeidung von Bevorzugungen und Benachteiligungen großer bzw. kleiner Steuerpflichtiger) durch absolute Grenzen eingengt wird. Der Senat hält im Regelfalle als untere absolute Grenze einen Betrag von 100 DM (= Mehrfaches der Kleinbetragsgrenze von 20 DM), als obere absolute Grenze einen Betrag von 1.000 DM (= neue Rechtsbeschwerdegrenze) und als rela-

1) RFH-Urteil v. 14.12.1934, RStBl 1934, S. 279

2) RFH-Urteil v. 26.7.1939, RStBl 1939, S. 946

3) BFH-Urteil v. 5.12.1957, BStBl 1958 III, S. 52

4) BFH-Urteil v. 8.2.1962, BStBl 1962 III, S. 225

tiven Maßstab einen Hundertsatz von 10 für angemessen. Jede Steuerart und jeder Veranlagungszeitraum sind für die Frage, ob eine neue Tatsache von einigem Gewicht vorliegt, für sich zu betrachten".

Dieses Urteil würde - zumindest für die Umsatzsteuer - eine unterschiedliche Behandlung der Klein- und Großbetriebe mit sich bringen und zwar bis zur absoluten Grenze von DM 1.000. Es kann sich allerdings dies sowohl zugunsten als auch zu ungunsten einer Betriebsgröße auswirken. Es bedeutet, daß ein Kleinbetrieb eine Herabsetzung seiner Umsatzsteuerschuld nicht erreichen kann, wenn - nach Rechtskraft des Steuerbescheides - die neue Tatsache nicht mindestens eine Steuerminderung von DM 100 erreicht. Umgekehrt ist ein Großbetrieb vor einer Umsatzsteuernachholung im Rahmen einer Betriebsprüfung solange sicher, als die neue Tatsache nicht eine Steuererhöhung von DM 1.000 ergibt und der relative Maßstab von 10 % nicht erreicht ist. In einem weiteren Urteil ¹⁾ beurteilt der Bundesfinanzhof auch bei den Ertragsteuern die Gewichtigkeit einer neuen Tatsache nach absoluten und relativen Maßstäben. Hinsichtlich des absoluten Maßstabes stellt er fest: "Der Senat hat allerdings keine Bedenken anzuerkennen, daß Steuer Mehrbeträge unter 100 DM im allgemeinen keinen so bedeutsamen Mehrbetrag darstellen, daß er die Durchbrechung der Rechtskraft rechtfertigen könnte". Das Urteil sagt jedoch nichts zur oberen Grenze.

Nach Grieger ²⁾ wird man davon ausgehen können, daß dieser Maßstab für die Ertragsteuern wesentlich niedriger liegt als die Grenze von DM 1000 bei der Umsatzsteuer ³⁾. Stadie ⁴⁾ möchte dagegen auch für die Einkommensteuer die Richtlinien des Umsatzsteuerurteils zur Grundlage der absoluten Grenzziehung nehmen. Er bringt dazu den Vorschlag der stufenweisen Abmilderung zwischen den absoluten Grenzen DM 100 und DM 1000. Danach wären Mehrsteuern bis DM 100 in keinem Falle, über DM 1000 immer gewichtig. Dazwischen sollen die Mehrsteuerbeträge dann nicht gewichtig sein, wenn der Mehrsteuerbetrag

1) BFH-Urteil v. 5.6.1962, BStBl 1963 III, S. 100; vgl. BFH-Urteil v. 12.7.1963, BStBl 1963 III, S. 435

2) Grieger, "Wann sind neue Tatsachen von einigem Gewicht?", in BB 1963, 18. Jg. -Nr. 4, S. 173

3) vgl. dazu BFH-Urteil v. 11.6.1963 - I 235/59 - in NWB Steuerrecht, Fach 1, S. 183 Nr. 1109/63 (Heft 34/63): "Neue Tatsachen sind für Berichtigungsveranlagungen bei der Einkommensteuer nicht gewichtig genug, wenn sich für die einzelnen Steuerabschnitte nur Mehrsteuern von 500 DM gegenüber bisher 7.365 DM, ... von 378 DM gegenüber 4.908 DM ... ergeben würden". Dabei handelt es sich um relative Grenzen von ca. 7 v.H.

4) Stadie, Fritz, "Tatsachen von einigem Gewicht bei Berichtigungen rechtskräftiger Steuerbescheide" in BB 1963, 18. Jg. -Nr. 4, S. 811

	zwischen	relativ nicht mehr Steuern als
DM	101 - 200	9 ‰
DM	201 - 300	8 ‰
DM	301 - 400	7 ‰
DM	401 - 500	6 ‰
DM	501 - 600	5 ‰
DM	601 - 700	4 ‰
DM	701 - 800	3 ‰
DM	801 - 900	2 ‰
DM	901 - 1000	1 ‰

des ursprünglichen Steuerbetrages beträgt.

Dieser konkrete Vorschlag bedeutet eine befriedigende Lösung, da er die unterschiedliche Behandlung der Betriebsgrößen mindern würde. Man denke an die Schwierigkeiten des Klein- und Mittelbetriebes bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen. In der starren relativen Grenze des Umsatzsteuerurteils in Verbindung mit den großen absoluten Maßstäben ist geradezu eine Belohnung der großen Betriebe für ihre - in der Regel ordnungsmäßige - Steuerermittlung zu erkennen, umso mehr, als die Veranlagung der Großbetriebe meist laut Erklärung erfolgt und im übrigen die Betriebsprüfung abgewartet wird.

Die Kosten eines Rechtsmittelverfahrens belasten den kleinen Betrieb ähnlich wie die Kosten der Steuerberatung. Aus der Sicht des Kleinunternehmers, können auch geringe Gebühren ein Erschwernis bedeuten, da sie ja gleichzeitig mit einem verlorenen Steuerverfahren auferlegt werden. An Rechtsmittelkosten sind zu entrichten die eigentliche Rechtsmittelgebühr und der Auslagenersatz für die Rechtsmittelbehörden. § 311 AO regelt in Verbindung mit § 10 Gerichtskostengesetz die Höhe der Gebühren. Diese haben folgende Höhe (auszugsweise):

Streitwert	einfache Gebühr		
	(Einspruch, Beschwerde)		
DM	DM	‰	
100	4	4,0	Für das Verfahren über eine Berufung ist das doppelte, für das Verfahren über eine Rechtsbeschwerde das dreifache der einfachen Gebühr zu erheben.
1.000	36	3,6	
2.000	63	3,1	
4.100	91	2,2	
6.200	118	1,9	
10.000	163	1,6	
50.000	413	0,8	

Hier zeigt sich eindeutig die mit der Höhe des Streitwertes sinkende Gebühr. Bei noch höheren Zahlen nähert sich die Belastung dem Satz von 0,6‰. Auch der un-

tere Bereich dieser Zahlen gewinnt durch die zusätzlich erhobenen Auslagen der Rechtsmittelbehörden (§ 312 AO) für die kleinen Betriebe an Bedeutung. Für den Auslagenersatz ist zumindest im Verfahren vor dem Finanzgericht immer eine gewisse Mindestsumme anzusetzen. Außerdem muß sich ein Kleinbetrieb in einem Rechtsmittelverfahren immer fachlicher Hilfe bedienen. Die beiden letztgenannten Kostenarten sind gewissermaßen von der Höhe des Streitwertes unabhängig und treffen dadurch den Kleinbetrieb in ungleich höherem Maße. Daraus kann sich eine unbillige Zurückdrängung des kleinen Betriebes ergeben.

VII. ERMESSENSENTSCHEIDUNGEN (StAnpG § 2)

Das Ermessen der Finanzverwaltung ist bei der Besteuerung unterschiedlicher Betriebsgrößen an die gleichen Grundsätze gebunden. Es richtet sich entsprechend der Vorschrift des § 2 StAnpG nach den Grundsätzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Übergeordnet sind die allgemeinen Rechtsgrundsätze der Verfassung - für die Besteuerung vor allem der Gleichheitsgrundsatz - und der allgemeine Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit bedeutet unter anderem eine Rechtsgleichheit der Ermessensausübung. Ob jedoch bei Ermessensentscheidungen alle Betriebsgrößen gleich behandelt werden, ist fraglich. Besonders auf Großbetriebe wird weitgehend Rücksicht genommen. Der Grund ist ihre wirtschaftspolitische Stellung, die größeren Möglichkeiten ihre Ansichten durchzusetzen und nicht zuletzt die Stellung als Steuerquelle. Hier besteht die Gefahr, Gründe zu berücksichtigen, die auf politischem oder psychologischem Gebiet liegen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben betrifft den Rechtsverkehr des Steuerpflichtigen mit der Finanzverwaltung. Er schützt das Vertrauen beider Parteien auf ein Verhalten oder eine als bekannt vorausgesetzte Vorschrift oder Übung.

Die Frage von Billigkeit und Zweckmäßigkeit ist nur als Doppelbetrachtung zu entscheiden. Es sind hierbei die Interessen des Betriebes und des Fiskus, gegeneinander und auf den Einzelfall bezogen, abzuwägen. Die Billigkeit verlangt eine für den Betroffenen entsprechend seiner wirtschaftlichen Lage und seinem Verhalten angemessene Entscheidung. Diese ist zugleich zweckmäßig, wenn sie den Bedürfnissen des Fiskus entspricht. Aus diesen Gründen ist eine sorgfältige Sachverhaltsaufklärung durch das Finanzamt notwendig. Eine begünstigende Ermessensentscheidung muß in der Regel beantragt werden (z. B. Stundung). Hier ist es auch klar, daß der Steuerpflichtige seinen Antrag begründen muß. Ebenso muß er seine ablehnende Haltung zu einer belasteten Ermessensverfügung erläutern.

Ein Kleinunternehmer kann dies ohne Hilfe meist nur ungenügend - etwa ohne

Hinweis auf vorliegende Rechtsprechung - ausführen. Es ist fraglich, ob das Finanzamt die Möglichkeit hat, in solchen Fällen eine echte Tatbestandswürdigung durchzuführen. Allerdings ist in Angelegenheiten von Klein- und Mittelbetrieben die Verwaltung sehr wohl in der Lage, eine angemessene Würdigung allein auf Grund von allgemein bekannten Tatbeständen durchzuführen. Dies erscheint möglich im Hinblick auf die Strukturmerkmale der kleinen Betriebe eines Wirtschaftszweiges, welche in der Regel von einer gewissen Einheitlichkeit sind.

Gerade beim belastenden Ermessen sind die Grundsätze von Recht und Billigkeit besonders streng auszulegen. Nach der Rechtsprechung müssen ins Ermessen der Finanzverwaltung gestellte, belastende Maßnahmen drei Grundsätze beachten: "Die Zumutbarkeit beachtet die Belange des Steuerpflichtigen; die Notwendigkeit hat die Interessen der Verwaltung zum Ausgangspunkt, beschränkt aber deren Rechte; die Verhältnismäßigkeit bezieht sich auf einen Interessenausgleich".¹⁾

Alle drei Forderungen stehen in einem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Betroffenen. Eine Belastung ist dann zumutbar, wenn ihre Kosten in einem Verhältnis zur Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen stehen. Die Notwendigkeit ist in der Regel dann gegeben, wenn die Belastung das mildeste Mittel ist, etwa das Einsehen von Geschäftsbüchern in den Räumen des Betriebes durch Finanzbeamte.

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit betrifft besonders die Abwägung von Interessen dritter Personen und der Finanzverwaltung. "Aus der neueren Rechtsprechung läßt sich der Satz ableiten, daß das abverlangte Opfer in einem erträglichen Verhältnis stehen muß zu dem dadurch für den Staat voraussichtlich erzielten Vorteil, weiterhin natürlich aber auch, daß es zumutbar und notwendig ist".²⁾ Die einem Klein- und Mittelbetrieb durch solche Ermessensentscheidung aufgebürdete Last wird selten einen "großen" Vorteil für den Staat einbringen; darum muß hier eine Belastung besonders vorsichtig gehandhabt werden.

Die Untersuchung eines Tatbestandes hinsichtlich einer Ermessensvorschrift muß die Zweckbestimmung beachten, welche der Gesetzgeber der Vorschrift objektiv und allgemeingültig beigelegt hat. "Einwandfreie Ermessensausübung verlangt also von dem entscheidenden Beamten Klarheit über den Gesetzeszweck und dessen Berücksichtigung bei der Ermessensausübung." ³⁾ Die Zweckbestimmung der §§ 193 und 162 Abs. 9 AO ist in folgendem Fall überschritten: Das Finanzamt ordnet in einem kleinen Einzelhandelsbetrieb, der zwar seine erforderlichen Auf-

1) Felix, G., "Ermessensausübung im Steuerrecht", Band 11 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, S. 75.

2) Felix, G., "Ermessensausübung ...", a. a. O. S. 78 f

3) Felix, G., "Ermessensausübung ...", a. a. O. S. 70

zeichnungen mustergültig führt, aber im Verkehr mit dem Amt jede Höflichkeit vermeidet, laufend Betriebsprüfungen an. Dafür gibt es die Begründung, die Maßnahmen dienen der Aufklärung steuerlicher Sachverhalte. Hier ist die Zweckbestimmung der zugrundegelegten Vorschriften verfehlt; außerdem ergibt sich ein Auseinanderfallen von Zweck und Begründung.

Die rechtlichen Grundlagen einer Ermessensentscheidung fordern die gleichmäßige Behandlung aller Steuerpflichtigen; die Ermittlung und Würdigung des Tatbestandes muß grundsätzlich in Anlehnung an gesetzliche Vorschriften und in Beachtung der Rechtsprechung erfolgen. Eine Benachteiligung von Klein- und Mittelbetrieben kann sich daher nur bei der praktischen Durchführung der Tatbestandermittlung und der Anwendung einer Ermessensvorschrift ergeben.

Dabei besteht die Gefahr, daß ein kleiner Betrieb

- 1) seine Mitwirkungspflicht nicht ausreichend erfüllt;
- 2) sein Mitwirkungsrecht (Antrag) nicht nützt;
- 3) bei Beurteilung der Zweckmäßigkeit in seiner Stellung in der Wirtschaft nicht ausreichend gewürdigt wird
- 4) den Rechtsmittelweg gegen eine derartige Entscheidung (bei Vorliegen der Voraussetzungen) aus Unkenntnis oder Obrigkeitsdenken nicht einschlägt
- 5) bei einer Entscheidung von der Finanzverwaltung infolge Arbeitsüberlastung als Massenbetrieb nicht ausreichend untersucht und gewürdigt wird.

Eine Benachteiligung wird sich demnach in der Regel vor allem bei der Ermittlung des richtigen Sachverhaltes, weniger bei der Tatbestandswürdigung, ergeben.

VIII. STEUERBERATUNG (§ 107 AO)

Großbetriebe unterhalten in der Regel eine eigene Steuerabteilung, welche die laufend auftretenden Fragen bearbeitet; Mittelbetriebe verfügen oft über einen steuerkundigen Buchhalter. Dagegen sind die kleinen Betriebe meist auf die Hilfe eines Steuerfachmanns angewiesen. Nur selten wird darauf verzichtet werden, beim kleinen Betrieb oft dann, wenn ein gutes Verhältnis zur Finanzverwaltung besteht. Manchmal ist auch der Steuerpflichtige überzeugt, daß die Behörde seine Angaben auch zu seinen Gunsten prüft (§ 204 AO) und ihm ausreichende Auskünfte erteilt. Allerdings ist gerade das Verhalten der kleinen Betriebe gegenüber dem Finanzamt sehr unterschiedlich. Das zeigt sich auf jeder Stufe des Besteuerungsverfahrens und im Rechtsmittelweg.

Die Veranlagung des Kleinbetriebes durch die Finanzverwaltung bleibt nicht im-

mer den erfahrendsten Beamten vorbehalten. Daher kann es unter Umständen zu ungerechtfertigten Steuerbelastungen kommen. Sofern nun der betreffende Unternehmer sehr "obrigkeitshörig" eingestellt ist, wird er die Verfügungen unwidersprochen, oft sogar ungeprüft, hinnehmen. Unterliegt ein solcher Steuerpflichtiger bei einer Einspruchsentscheidung, wird er auf Weiterverfolgung seines Rechtsmittels verzichten, wenn er der Begründung des Finanzamtes - oft aus Unkenntnis - Glauben schenkt. In diesen Fällen wäre einem Unternehmer durch steuerliche Beratung sehr gedient.

Die steuerliche Beratung der Klein- und Mittelbetriebe ist vor allem dann nicht ausreichend, wenn der Steuerberater ¹⁾ nur einmal im Jahr zur Gewinnermittlung kommt, die steuerlichen Angelegenheiten im Laufe des Jahres jedoch vom Betrieb selbst erledigt werden. Die fehlende Beratung wirkt sich besonders dann aus, wenn sich der Unternehmer selbst nur wenig um steuerliche Belange kümmert. Kleine Betriebe pflegen manchmal die Steuerbescheide aus Bequemlichkeit oder wegen der damit verbundenen Kosten nicht überprüfen zu lassen. Außerdem kann der Steuerberater bei einer einmaligen jährlichen Konsultation hinsichtlich von Steuervorteilen (z. B. steuerliches Ergebnis bei Ausnutzung von Sonderausgaben) nur allgemeine Auskünfte geben, da er immer nur mit der Gewinnermittlung vergangener Perioden befaßt ist.

Heinrich ²⁾ weist auf den Umstand hin, daß der Steuerberater die Bilanzen zu einem möglichst späten Zeitpunkt erstellt, um auch noch die neuesten Richtlinien und Entscheide der Finanzbehörden für seine Mandanten ausnützen zu können. Der Gewerbetreibende selbst ist infolge der späten Erstellung kaum noch an seiner Bilanz interessiert. Anstatt die Bilanz zur Grundlage seiner Entscheidungen zu machen, arbeitet er mit geschützten oder veralteten Ziffern.

Je kleiner der Betrieb ist, desto mehr steuerliche Arbeitsbelastung wird in der Regel auf den Steuerberater abgewälzt. Es kann sogar zu einer Verlagerung der gesamten steuerlichen Tätigkeit kommen, bis zur Fernbuchhaltung. Reichard ³⁾ hat 47 Handwerksbetriebe auf die Tätigkeit von Steuerberatern befragt. Das Ausmaß der Tätigkeit ergab sich wie folgt:

bei 16 Betrieben: Alles, was steuerlich anfällt

bei 6 Betrieben: Alles, bis auf Zahlungen, Lohnsteuer, Wareneingangsbuch

1) Das Wort Steuerberater steht hier und im folgenden auch für Steuerbevollmächtigter

2) vgl. Heinrich, Walter, "Probleme des Klein- und Mittelbetriebes - in Handwerk und Gewerbe", Forschungsberichte aus dem Handwerk - Band 6, Herausgeber Handwerkswissenschaftliches Institut Münster/Westf. (Forschungsinstitut im Deutschen Handwerksinstitut), Münster 1962, S. 196 f

3) Reichardt, P., "Steuerbelastung ...", a. a. O. S. 71; Tabelle 13

- bei 7 Betrieben: Abschlüsse, Erklärungen und Bescheide
- bei 14 Betrieben: Nur Abschlüsse
- bei 2 Betrieben: Nur Abschreibungen und Sonderausgaben
- bei 2 Betrieben: Keine Beratung

Die Kosten der Steuerberatung machen einen Teil der indirekten fiskalischen Belastung der Betriebe aus. Die Höhe der Kosten ist wesentlich vom Ausmaß der Tätigkeit des Steuerberaters abhängig. Im Großbetrieb ist zumindest ein Teil der Aufwendungen in den eigenen Gehältern der Buchhaltung enthalten. Die Belastung durch die Steuerberatung gibt Reichardt ¹⁾ mit etwa DM 1.000 jährlich für Betriebe mit einem Umsatz von DM 100.000 an. Bei Großbetrieben betragen die Steuerberatungskosten dagegen oft unter 0,1% des Umsatzes. Hier zeigt sich "eine unbillige, jeglichen finanzwissenschaftlichen Prinzipien widerstrebende, umgekehrt verlaufende Progression, deren Spitzenbelastung den Kleinstbetrieb trifft, während an ihrem unteren Ende der Großbetrieb mit einem gegenüber seiner übrigen Steuerbelastung kaum merklichen Bruchteil von Prozentsen steht". ²⁾

1) Reichardt, P., "Steuerbelastung ...", a. a. O. S. 74

2) Krimmel, K., "Die Pauschalierung ...", a. a. O. S. 39

C. DIE VERSCHIEDENEN GEWINNERMITTLUNGSARTEN UND IHRE AUSWIRKUNG AUF DEN GEWINN

I. VERGLEICH DER EINZELNEN GEWINNERMITTLUNGSARTEN

Aus der Systematik des Steuerrechts ergeben sich nach Bühler-Paulik¹⁾ fünf Arten der Gewinnermittlung. Davon scheidet die Ermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 29 EStG für den Gewerbebetrieb aus. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG betrifft heute im wesentlichen nur noch buchführende Landwirtschaftsbetriebe. Somit kommen für Gewerbebetriebe drei Gewinnermittlungsarten in Frage:

- 1) Gewinnermittlung mittels vollständigen Bestandsvergleichs auf Grund einer kaufmännischen Buchführung (§ 5 EStG in Verb. mit § 4 Abs. 1 EStG)
- 2) Gewinnermittlung auf Grund des Überschusses von Einnahmen und Ausgaben mittels einfacher Aufzeichnungen (§ 4 Abs. 3 EStG)
- 3) Gewinnermittlung durch Schätzung mittels Richtsätzen (§ 217 AO)

Die Schätzung nach Richtsätzen wird nur bei Betrieben durchgeführt, welche nicht buchführungspflichtig sind und auch keine Aufzeichnungen gemacht haben²⁾. Die Anwendung der beiden Gewinnermittlungsarten des Einkommensteuergesetzes richtet sich nach § 161 AO. Die drei Gewinnermittlungsarten stellen grundsätzlich verschiedene Gewinnermittlungsmethoden dar. Der begriffliche Unterschied äußert sich in der besonderen steuertechnischen Methode und, als Ergebnis der Berechnung, im steuerpflichtigen Gewinn.

Im folgenden sollen die wichtigsten Unterschiede herausgestellt werden, welche sich allein aus der Anwendung einer bestimmten Gewinnermittlungsart für die Höhe des Gewinns ergeben. Welche Vor- und Nachteile hat ein kleiner Betrieb, der nur Aufzeichnungen macht oder geschätzt wird, gegenüber dem bilanzierenden Betrieb?

Dazu wird die Gewinnhöhe bei gleichbleibender Betriebsgröße und bei Überschrei-

1) Bühler, Ottmar - Paulik, Heinz, "Einkommensteuer - Körperschaftssteuer - nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen", Loseblattsammlung, 2. Aufl., München und Berlin 1962/63, Anm. 2 zu § 4 EinkStG S. 3 f.

2) vgl. Miller, K., "Gewinnermittlung nach Richtsätzen - Verprobung und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nichtbuchführender Gewerbetreibender mit Hilfe der Richtsätze" NWB Steuerrecht Fach 3, S. 2095

tung der Merkmale des § 161 AO betrachtet. Für die Gewinnhöhe bei unveränderter Gewinnermittlungsart wurden als Einteilungskriterium die Abweichungen bei einem Jahresgewinn und bei Betrachtung eines längeren Zeitraumes gewählt, da gerade die verschiedene Periodenabgrenzung ein wesentliches Merkmal der beiden individuellen Gewinnermittlungsarten ist. Zum anderen weist die Schätzung, unter zeitlichem Gesichtspunkt betrachtet, für den kleinen Betrieb wesentliche Besonderheiten auf.

1. Betrachtung eines einzigen Veranlagungszeitraums

Die isolierte Betrachtung der Gewinnhöhe eines einzigen Veranlagungszeitraums ist gerade für die Kleinbetriebe von Wichtigkeit. Der neue eröffnete, eigentlich noch nicht buchführungspflichtige Betrieb steht vor der Wahl seiner Gewinnermittlungsart. Neben den nicht unerheblichen betrieblichen Kostenunterschieden ist die Höhe des sich ergebenden Steuerbetrages für seine Entscheidung maßgebend. Dieser wird primär für einen längeren Zeitraum, bis zum Eintritt in die Buchführungspflicht, verglichen. Dazu ist die Kenntnis der Gewinnhöhe der einzelnen Jahre notwendig, da erst ab einer bestimmten Einkommenshöhe die Gewinnbesteuerung einsetzt. Die Tatsache von Gewinnverlagerungen könnte dadurch unter Umständen eine Freistellung von der Steuerpflicht bewirken.

Im eigentlichen Sinn vergleichbar sind nur die Arten der Gewinnermittlung nach dem Einkommensteuergesetz, da nur sie von den individuellen Grundlagen des Betriebes ausgehen.

Gewinnbeeinflussung bei der Einnahmen-Überschußrechnung ist in der Regel nur durch einen geldlichen (kassenmäßigen) Vorgang möglich. Um Reparaturkosten dem Gewinn anlasten zu können, müssen sie bereits bezahlt sein ¹⁾ (§ 11 Abs. 2 EStG). Seit der Neuregelung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind deren Abweichungen von der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich größer geworden. Bis 1955 konnten erhebliche Schwankungen im Betriebsvermögen durch Zu- und Abschläge berücksichtigt werden. Diese Möglichkeit entfiel. Heute erfolgt nur noch der kumulierte Ausgleich beim Übergang zum Bestandsvergleich. Die Unterschiede, bezogen auf einen einzigen Veranlagungszeitraum, können seit 1955 beträchtlich höher sein. So sind z. B. Abschläge wegen zu erwartender Schadensersatzansprüche oder zur Wertberichtigung auf Außenstände nicht mehr möglich. Es besteht keine Möglichkeit, eine jährliche Abgleichung von Forderungen und Schulden, sowie des Warenbestandes vorzunehmen.

1) Hier besteht eine Ausnahme: Größerer Erhaltungsaufwand für Wohngebäude kann auf höchstens fünf Jahren nach dem Anfall der Ausgaben verteilt werden (§ 82 b EStDV).

Im folgenden soll an Hand von einigen Sonderfällen dargestellt werden, welche Probleme sich aus dem theoretischen Unterschied der Gewinnbegriffe bei Klein- und Mittelbetrieben ergeben.

Die Abschreibungen vom Anlagevermögen werden bei beiden Gewinnermittlungsarten gleichbehandelt. Das gilt auch für die Sonderabschreibungen, wenn die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder der Aufzeichnungen vorausgesetzt wird. Jedoch ist hier eine wesentliche Einschränkung zu machen. Gewerbetreibende, welche ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, können in der Regel kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben ¹⁾. Nach Grass ²⁾ kann der Ansatz des Betriebsvermögens hier nicht "mit der Forderung in Einklang gebracht werden, daß der Begriff des Betriebsvermögens die Aufnahme in Vermögensübersichten voraussetzt, durch deren Gegenüberstellung der Gewinn ermittelt wird". Für kleine Gewerbetreibende wird somit die Willkürung von Betriebsvermögen ausscheiden, da die gewerblichen Wirtschaftsgüter bei fehlendem Vermögensvergleich ohne Versteuerung einer buchmäßigen stillen Reserve unbemerkt in das Privatvermögen überführt werden könnten. Dieser Tatbestand bedeutet zugleich auch einen gewissen Schutz für die kleinen Betriebe. Es entfällt nämlich die Besteuerung der unter Umständen hohen Buchgewinne bei einer Veräußerung von gewillkürtem Betriebsvermögen, etwa des Gebäudeanteiles. Umgekehrt besteht aber keine Möglichkeit, Verluste, vor allem Wertverluste oder Veräußerungsverluste, aus der privaten in die betriebliche Sphäre zu verlagern.

Die zweite wesentliche Abweichung von praktischer Bedeutung ergibt sich ebenfalls aus den Gewinnbegriffen. Der Begriff "Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben" ermöglicht es "am Ende des Jahres einen beliebigen Teil des Gewinns in Anschaffungen von Waren aufgehen zu lassen, bei denen die Betriebsausgabe nicht durch Aktivierungen aufgehoben wird". ³⁾ Dies bedeutet eine steuerliche Begünstigung der kleinen Betriebe besonders in den ersten schwachen Jahren; eine betriebliche Erweiterung kann somit leichter mit Selbstfinanzierung durchgeführt werden.

1) vgl. Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, "Kommentar zur Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer", Loseblattsammlung, 9. Aufl., Köln 1961/63. Anm. 10 d zu § 4, S. E 148; anderer Ansicht: Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 225 unter Berufung auf das BFH-Urteil v. 12.5.1955, BStBl 1955, III, S. 205

2) Grass, Adolf, "Wandlungen im Bilanzsteuerrecht (Gewillkürtes Betriebsvermögen, notwendiges Betriebsvermögen, Betriebsverpachtung)" in B 1962, 15. Jg. - Nr. 9 S. 281

3) Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 117

Die weiteren Unterschiede der Gewinnermittlungsarten sind grundsätzlich zwar von Bedeutung und beruhen auf der Begriffsbestimmung. Ihre Auswirkung auf die Steuerbelastung des Klein- und Mittelbetriebes ist jedoch gering. Die fraglichen Tatbestände werden infolge der betrieblichen Eigenart nur ausnahmsweise als Geschäftsvorfälle auftreten.

Dies trifft vor allem für die Behandlung des nichtabnutzbaren Anlagevermögens zu. Da der Wert des Grund und Bodens bereits bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG außer Ansatz bleibt, muß dies auch bei der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 3 gelten¹⁾. Nach dieser Regelung braucht ein Gewerbetreibender mit Überschußrechnung, der einen für DM 2.000 gekauften Grund nach zwei Jahren (§ 23 EStG) für DM 3.000 verkauft, den Gewinn von DM 1.000 nicht zu versteuern. Bei Bilanzierung müßte er dies tun. Diese Bevorzugung der Überschußrechnung bringt in Zeiten steigender Grundstückspreise Vorteile für die kleinen Betriebe. Ein Ansatz von Grund und Boden, wie ihn Hillemeier²⁾ fordert, würde für die Betriebe ein erhebliches Schwanken des steuerpflichtigen Gewinns bedeuten. Im Ankaufsjahr wäre dessen Wert Betriebsausgabe, im Verkaufsjahr wäre er als Einnahme zu versteuern. Je höher der Wert des Grundstückes, desto höher wären die Gewinnschwankungen. Nicht nur aus der Gestaltung des Einkommensteuertarifs im unteren Bereich können sich daraus nachteilige Folgen ergeben. Durch die im Kleinbetrieb fehlende Finanzplanung kann die plötzlich auftretende Belastung Störungen in der betrieblichen Liquiditätsslage auslösen. Dies umso mehr, als der liquiditätsmäßigen Auswirkung der Grundstücksveräußerung in der Regel frühestens nach einem Jahr die steuerliche Belastung folgt. Die Steuerersparnis beim Kauf des Grundstückes und der Verkaufserlös sind bis zur Steuerbelastung anläßlich des Verkaufs in der Regel längst verplant.

Zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen gehört auch der Geschäftswert. Die Aufwendungen sind gemäß § 4 Abs. 3 und § 11 EStG im Jahr des Abflusses abzugsfähig³⁾. Nach § 5 EStG kann der Geschäftswert sich nur in Ausnahmefällen gewinn-

1) vgl. Theis, Jakob, "Sonderfragen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG" (I), in B 1959, 12. Jg. - Nr. 4 S. 95; ebenda angeführt BFH-Urteil v. 4.4.1957, BStBl 1957 III, S. 195

2) Hillemeier, Karl, "Aufwendungen für den Erwerb von Grund und Boden bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG" in B 1959, 12. Jg. - Nr. 22, S. 608: Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sei seit 1955 eine Unterart des § 5 EStG. Die alte Systematik sei seitdem aus den Angeln gehoben. Der § 4 Abs. 3 EStG sei nicht mehr die Unterart des § 4 Abs. 1 EStG

3) vgl. Theis, J., "Sonderfragen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG", a.a.O. S. 95

mindernd auswirken. Beim kleinen Betrieb wird dieser Vorsprung nur selten genutzt werden können. Es kommt in Frage, wenn z.B. ein Lebensmittelhändler ein Konkurrenzgeschäft aufkauft oder ein Milchwirtschaftler einen Anteil der Molkereigenossenschaft erwirbt.

Eine Darlehensaufnahme durch einen kleinen Betrieb wird im allgemeinen zwar vorkommen, jedoch wird ein solcher Geschäftsvorfall selten sein. Daher ist die bei der Einnahmen-Überschußrechnung günstigere Behandlung des Damnums für einen kleinen Betrieb bei seinem Gewinnvergleich nur von untergeordneter Bedeutung. Der bilanzierende Steuerpflichtige hat das Damnum auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen und abzuschreiben. Nach § 4 Abs. 3 EStG ist es nach überwiegender Auffassung in der Literatur sofort in voller Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig ¹⁾. Der Bundesfinanzhof hat bisher allerdings in einem anderen Sinne entschieden ²⁾. Nach Markmiller ³⁾ bedeutet dessen Vorgehen eine unzweckmäßige Sachbehandlung. Diese ist dem Steuerpflichtigen unzumutbar. Er begründet seine Ansicht wie folgt: Es bestünde die Gefahr, daß bei einer Überschußrechnung die Geltendmachung des Damnums unterbleibt, wenn es als Teil der Tilgungsraten betrachtet wird. Im kleinen Betrieb wird die Verwaltung in der Regel der einfacheren Sachbehandlung wegen deshalb von sich aus den sofortigen Abzug zulassen. Es wird sich meist um kleine Beträge handeln. Außerdem fehlt eine ausreichende Überwachung durch das betriebliche Rechnungswesen ⁴⁾. Bei dieser Sachbehandlung, welche der Ansicht des Finanzgerichts folgt, ergibt sich ein Unterschied zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich, welcher sich erst auf lange Sicht, nämlich nach Tilgung des Darlehens, ausgleicht.

Ein absoluter Vergleich der Steuerbelastung eines Veranlagungszeitraums bei den verschiedenen Arten der Gewinnermittlung ist nicht möglich. In einem konkreten Fall wäre eine Gegenüberstellung nur ex post denkbar, wenn alle Geschäftsvorfälle bekannt sind. Ein Vergleich zeigt eine gegensätzliche Auswirkung hinsichtlich

1) vgl. Herrmann - Heuer, "Kommentar zur Einkommensteuer ...", a. a. O., Anm. 62 zu § 4, S. E 220/52 und die dort angegebene Literatur. Die Ansicht wird durch ein Finanzgerichtsurteil Düsseldorf v. 28. 9. 1960, in EFG 1961, 9. Jg. - Nr. 4, S. 157 bestätigt. Gegen dieses Urteil ist Rechtsbeschwerde eingelegt

2) BFH-Urteil v. 24.4.1959, BStBl 1959 III, S. 236 unter Berufung auf das RFH-Urteil v. 25.11.1938, RStBl 1939 S. 233. BFH und RFH halten damit die Annahme aufrecht, daß das Damnum erst im Laufe der Jahre zusammen mit den Tilgungsbeträgen vereinnahmt wird.

3) Markmiller, Karl, "Abzugsfähigkeit des Disagio als Werbungskosten" in B 1961, 14. Jg. - Nr. 37, S. 1209

4) Von wesentlicher Bedeutung ist dieses Problem bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sowie aus Kapitalvermögen

der Gewinnhöhe. Was dem einen Jahr zum Vorteil ist, erhöht in einem anderen Veranlagungszeitraum den Gewinn. Ein Vorteil für den kleinen Betrieb besteht somit in einer möglichen Gewinnverschiebung, aber es ergeben sich auch Vor- oder Nachteile aus der Progression des Steuertarifes. Diese müssen wegen der Steuerbefreiung der untersten Einkommenschichten besondere Beachtung finden.

Ein Vergleich der individuellen Gewinnermittlung mit der Schätzung des Gewinns kann ebenfalls im einzelnen nur ex post und unter Abstellung auf die betrieblichen Verhältnisse erfolgen. Die Richtsatzschätzung ist eine Vollschätzung des Gewinnes. Nur über eine sehr weitgehend normierte Schätzungsmethode kann eine Aussage gemacht werden, ohne die einzelnen betrieblichen Vorgänge zu kennen. Die Richtsatzschätzung geht von einem Normalbetrieb in der Größe der nicht buchführungspflichtigen Betriebe aus, der bestimmte sachliche und personelle Verhältnisse aufweist ¹⁾. Der ermittelte Richtsatzgewinn wird entsprechend den besonderen betrieblichen Merkmalen des zu schätzenden Betriebes "entnormalisiert". Dabei sind unter anderem Sonderabschreibungen, wie auf geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG, nicht zu berücksichtigen, da eine ordnungsgemäße Buchführung oder Aufzeichnungen gemäß § 12 EStDV fehlen.

Im übrigen ist es "das Ziel der Schätzung nach Richtsätzen, möglichst die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen festzustellen" ²⁾. In der Regel wird von den Mittelwerten der Richtsätze ausgegangen. Nach Mittelbach ³⁾ liegt dieser Satz etwas über dem wahrscheinlich erzielten Rohgewinnaufschlag. Werden keine Aufzeichnungen geführt oder sind die Bücher unvollständig, so muß man in Kauf nehmen, daß das Finanzamt bei der Schätzung die Unsicherheit, die durch die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten entstanden ist, berücksichtigt ⁴⁾. Dieser Unsicherheitszuschlag ist im Mittelsatz enthalten. Dazu ist jedoch einzuwenden: Die Richtsatzschätzung betrifft eigentlich nur die nicht unter § 161 AO fallenden Betriebe. Diese haben im Grunde außer dem Wareneingangsbuch und den umsatzsteuerlichen Aufzeichnungen keine weiteren Aufzeichnungspflichten.

Da im Reingewinnsatz ein Unsicherheitszuschlag enthalten ist, werden diese Steuerpflichtigen ungerecht behandelt.

1) Etwa Ausübung in gemieteten Räumen und normale Mitarbeit des Unternehmers, sowie volle Entlohnung der Arbeitskräfte

2) Miller, K., "Gewinnermittlung nach Richtsätzen", NWB a. a. O. S. 2095

3) vgl. Mittelbach, Rolf, "Die Schätzung im Besteuerungsverfahren - Methoden der Umsatz- und Gewinnschätzung", NWB-Buchreihe Nr. 239, Herne/Berlin 1961, S. 63 TZ 78

4) RFH-Urteil v. 29.11.1920, Slg. Bd. 7, S. 259

Zur Höhe des sich durch die Richtsatzschätzung ergebenden Gewinnes ist folgendes zu bemerken:

Die Finanzverwaltung ermittelt die Richtsätze in Normalbetrieben auf Grund deren ordnungsmäßiger Buchführung. Bei solchen Betrieben kann man in der Regel auch auf kaufmännische Tüchtigkeit des Unternehmers und nicht zuletzt auf eine gewisse - zumindest durchschnittliche - wirtschaftlich gute Lage des Betriebes schließen, da der Betrieb sich ja "eine Buchführung leisten" kann. Bei den zu schätzenden Betrieben liegen die Verhältnisse meistens anders. Ohne Unterlagen wird es einem solchen Betrieb nur schwer gelingen, seine schlechtere Stellung nachzuweisen. Ein Vergleich mit der individuellen Gewinnermittlung kann hier nur negativ für die Schätzung ausfallen ¹⁾.

2. Betrachtung eines längeren Zeitraums

Die Betrachtung der Gewinnentwicklung über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg kann bei einem Vergleich der Gewinnhöhe nicht übergangen werden, da sich auf lange Sicht die versteuerten Gewinne ausgleichen. Aus der strengen Systematik der Einnahmen-Überschußrechnung geht hervor, daß alle Geschäftsvorfälle auf die Dauer gesehen zum gleichen steuerlichen Ergebnis führen wie beim Bestandsvergleich ²⁾.

Dies gilt natürlich nicht für die bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgenommenen Wirtschaftsgüter, insbesondere dem Grund und Boden. Hier und bei dem gewillkürten Betriebsvermögen ist ein grundsätzlicher Unterschied der beiden Gewinnermittlungsarten festzustellen, der die aus diesen Wirtschaftsgütern resultierenden Aufwendungen und Erträge betrifft. Im übrigen besteht nur eine Tendenz der beiden Gewinnermittlungsarten, sich im Ergebnis einer Totalrechnung zu nähern. Erst beim Übergang zur Bilanzierung wird die vollständige Angleichung erreicht. Solange dieser Übergang nicht erfolgt, können beide Gewinnermittlungsarten vergleichsweise "dauernde" Vorteile bieten.

Die allgemeine Tendenz der Angleichung wird materiell durchbrochen von zwei Vorschriften, die an sich nichts mit der Gewinnermittlung zu tun haben. Die beiden Normen der §§ 10 a und 10 d EStG sind den Sonderausgaben gleichgestellt. Somit beeinflussen sie die Höhe des Einkommens. Beide Vergünstigungen werden nur im Zusammenhang mit gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Ein-

1) Zum entgegengesetzten Ergebnis kommt ein Vergleich mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 29 EStG. Die Schätzung basiert hier auf den überholten Einheitswerten des landwirtschaftlichen Betriebes. Damit ergeben sich sehr niedrige Gewinnzahlen.

2) vgl. BFH-Urteil v. 23.11.1961, BStBl 1962 III, S. 199

künften, die auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt sind, gewährt; eine Milderungsregelung wie in § 12 EStDV besteht nicht.

Verluste aus Gewerbebetrieb, die sich auf Grund einer Einnahmenüberschußrechnung ergeben, können zwar im Jahr der Entstehung mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2 EStG); dagegen besteht keine Möglichkeit, den Verlust auf andere Veranlagungszeiträume zu übertragen. Daraus ergibt sich eine Benachteiligung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Diese wirkt umso schwerer, je höher die Gewinnschwankungen sind. In einer Einzelbetrachtung sind zum Vergleich mit der Gewinnermittlung nach § 5 EStG bis zu fünf Veranlagungszeiträume herauszuziehen und die übrigen Einkünfte mit zu berücksichtigen.

Der langfristige Vergleich der individuellen Gewinnermittlung mit der Richtsatzschätzung bringt ein grundsätzliches Ergebnis:

Die Gleichmäßigkeit der Steuerbelastung, welche für den kleinen Betrieb von großer Wichtigkeit ist, zeigt große Unterschiede.

- 1) Die Richtsatzschätzung ergibt einen Gewinn, der sich entsprechend der Umsatzhöhe ändert.
- 2) Die Steuerbilanz ergibt einen Gewinn, der als Unterschied der beiden Betriebsvermögen periodengerecht abgegrenzt ist.
- 3) Die Einnahmen-Überschußrechnung ergibt einen Gewinn, der als Unterschied der (zufälligen) geldmäßigen Einnahmen und Ausgaben ermittelt wird.

Die Gewinnschwankungen sind also bei Schätzung am niedrigsten und bei der Einnahmen-Überschußrechnung am höchsten. Die speziell kleingewerblichen Gewinnermittlungsarten zeigen somit beide extremen Fälle. Geht man von den Bedürfnissen etwa hinsichtlich der Finanzplanung des Kleinbetriebes aus, so könnte man die Richtsatzschätzung als die der Struktur des kleinen Betriebes angemessene Gewinnermittlungsart betrachten. Dies wäre jedoch nur der Fall, wenn die Kontinuität der Besteuerung deren (einziges) Hauptmerkmal wäre. Es würden sich dann weder Progressionssätze noch stark schwankende Liquiditätsanspannungen auf Grund der Steuerzahlung ergeben.

3. Die wirtschaftliche Auswirkung beim Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich

Der vollständige Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG ist die verschärfte Anwendung der Grundform der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ¹⁾, die sich

- 1) vgl. Theis, J., "Aufwendungen für den Erwerb von Grund und Boden bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG", in B 1959, 12. Jg. -Nr. 24, S. 664; Erwiderung auf Hillemeier, K., "Aufwendungen für den Erwerb...", a. a. O.

daraus ergebende Steuerbilanz ist die allgemeine Grundlage einer gewerblichen Gewinnermittlung. Die nach Theis als vereinfachte Form der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu wertende Einnahmen-Überschußrechnung muß daher, sobald die betrieblichen Möglichkeiten dazu bestehen (was bei Überschreiten der Grenzen des § 161 AO unterstellt wird), zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergeführt werden ¹⁾.

Beim Übergang von der Einnahmen-Überschußrechnung müssen Betriebsvorgänge, die bisher nicht berücksichtigt wurden, im ersten Jahr des Bestandsvergleichs steuerlich erfaßt werden ²⁾. Der Steuerpflichtige ist dadurch so zu stellen, als habe er den Gewinn seit Betriebsbeginn, frühestens seit dem Stichtag der Währungsreform, durch Vermögensvergleich ermittelt. Der sich ergebende Korrekturposten ist ein Gewinnzuschlag, wenn in der Zeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ein Zuwachs in der Differenz vom Umlaufvermögen und Schulden stattgefunden hat. Wird ein Betrieb zum Übergang gezwungen, so liegt in der Regel eine Vermögensmehrung vor. Dies bedeutet eine zusätzliche Steuerbelastung, welche in der Wirkung etwa einer Steuernachholung durch eine Betriebsprüfung gleichkommt. Die Kontinuität der Besteuerung - soweit man bei einer Einnahmen-Überschußrechnung überhaupt davon sprechen kann - wird durchbrochen.

Das Zusammentreffen von Zurechnung und laufendem Jahresgewinn bewirkt den Eintritt in eine höhere Progressionsstufe ³⁾. Für den Betrieb bedeutet dies eine zusätzliche Belastung, weil durch den Eintritt in die Buchführungspflicht bereits erhöhte Kosten entstehen durch vergrößerten Aufwand im Verwaltungsbereich und durch verstärkten Arbeitsanfall bei der Steuerberatung. Allerdings ist die höhere Steuerzahlung auf Grund der Angleichung erst frühestens in dem Jahr, das auf die Einrichtung der Buchführung folgt, fällig. Dadurch erscheint die Doppelbelastung nicht so drückend, denn der Betrieb ist nach einem Jahr gewissermaßen an die zusätzliche verwaltungsmäßige Belastung "gewöhnt".

Entsprechend dem Wesen des Bestandsvergleichs bedeutet ein hoher Korrekturposten für die Gewinnhöhe in den dem Übergang folgenden Jahren eine Gewinnvorvernahme. Werden die noch aus der Zeit der Einnahmen-Überschußrechnung stam-

1) Die Vorschrift des § 4 Abs. 3 EStG ist eine Kannvorschrift. Der Steuerpflichtige kann daher die Gewinnermittlungsart wechseln. Ein wiederholter Wechsel ist unstatthaft.

2) vgl. Abschn. 19 EStR und Anlage 2 der EStR

3) Um die dabei auftretenden Härten zu mindern, sieht Abschnitt 19 Abs. 2 EStR vor, die Zurechnungsbeträge auf drei Jahre zu verteilen. Dadurch nähert sich der insgesamt zu leistende Steuerbetrag dem Betrag, der bei sofortigem Bestandsvergleich entstanden wäre.

menden Vorräte veräußert, so ist nur der Rohaufschlag zu versteuern. Der Übergang beendet somit zugleich die starken Gewinnschwankungen.

Der Übergang zum Bestandsvergleich kann rein steuerlich von Vorteil sein, wenn sich ein Korrekturabschlag ergibt, weil die Zunahme der betrieblichen Schulden die Zunahme des Umlaufvermögens übersteigt. Dies wird allerdings nur eines unter mehreren Argumenten zum freiwilligen Übergang zur Bilanzierung sein können.

II. DIE SCHÄTZUNG ALS GEWINNERMITTLUNGSART DES KLEINBETRIEBES

1. Das deutsche Richtsatzverfahren

Nach Schmolders¹⁾ besitzt wahrscheinlich fast die Hälfte sämtlicher Gewerbetreibender, die zur deutschen Einkommensteuer herangezogen werden, keine den Anforderungen der Finanzämter genügende Buchführung. Diese Steuerpflichtigen werden daher nach Schätzungsrichtsätzen besteuert.

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Gewinnermittlung kann ganz oder teilweise erfolgen. Eine teilweise Schätzung von irgendwelchen Werten, aus denen der steuerpflichtige Gewinn ermittelt wird, läßt sich gerade beim kleinen Betrieb nicht vermeiden. Dabei ist nicht an die allgemein notwendigen und anerkannten Schätzungen von Bilanzpositionen, wie den Rückstellungen usw., gedacht. Die Schätzung wird heute auch beim buchführenden Betrieb als Hilfsmittel der Bilanzierung sehr häufig angewandt. Zum Teil hat sich auch eine gewisse Normalisierung der Schätzung herausgebildet. Für den sehr kleinen Betrieb kann jedoch nur eine vollständige Schätzung zumindest des Gewinns eine fühlbare Erleichterung bringen. Im Gegensatz zu den erwähnten Teilschätzungen entfällt in diesem Fall die Pflicht zu Aufzeichnungen zum größten Teil.

Es gibt nach deutschem Steuerrecht keine vollständige Besteuerung des Gewinnes von Gewerbebetrieben im Schätzungsverfahren als gesetzlichem Besteuerungsverfahren.

Die in § 29 EStG enthaltene Ermächtigung zur Aufstellung von Durchschnittssätzen wurde bisher nicht ausgenutzt. Gewerbebetriebe unter den Grenzen des § 161 AO werden nach dem sogenannten Richtsatzverfahren geschätzt²⁾, gewissermaßen als

1) vgl. Schmolders, G., "Allgemeine Steuerlehre", 3. Aufl., Berlin 1958, S. 77

2) vgl. Mittelbach, R., "Die Schätzung ...", a. a. O. S. 186 Tz 271; ebenda verwiesen auf EStR 1937, RStBl 1938, S. 193 ff

Die Richtsatzschätzung wird auch in anderen Betrieben ohne ordnungsmäßige Buchführung angewandt, solange diese unter DM 15.000 Gewinn und DM 300.000 Umsatz bleiben. Jedoch bildet sie hier nur eine der Unterlagen zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG.

"Strafmaßnahme" immer und nur dann, wenn keine ordnungsmäßigen Aufzeichnungen vorliegen. Das zeigt sich in der Handhabung der Richtsätze: Der Steuerpflichtige hat das Schätzungsrisiko zu tragen. Allein schon unter diesen Voraussetzungen ist das Verfahren als allgemeine Gewinnermittlungsart für kleine Gewerbebetriebe ungeeignet.

Folgende Argumente sind gegen eine Richtsatzbesteuerung in ihrer heutigen Ausgestaltung im wesentlichen anzuführen:

- 1) Für solche Betriebe, die tatsächlich unwirtschaftlich arbeiten, sind die aus Buchführungen von Normalbetrieben gewonnenen Zahlen untauglich. Die Beweislast fällt hier dem Unternehmer zu. Die Gründe - innerbetrieblich oder marktwirtschaftlich - sind dabei unerheblich.
- 2) Beim Richtsatzverfahren müssen Aufzeichnungen über den Umsatz nach wie vor gemacht werden. Das Verfahren gilt nur als Ersatz. Dem Unternehmer bleibt die Abgabe von Steuererklärungen für alle in Frage kommenden Steuern nicht erspart.
- 3) Der Umsatz gilt als Ausgangspunkt der Schätzung und das Verfahren wird schließlich in ein ordentliches Steuerermittlungsverfahren überführt. Deshalb ergibt sich keine ausreichende Kontinuität der Steuerlast.
- 4) Eine Richtsatzschätzung beinhaltet einen Sicherheitszuschlag. Daneben besteht eine allgemeine Unkenntnis der Unternehmer über das Verfahren selbst. Auch die Art der Ermittlung der Vergleichszahlen bleibt nicht ohne Kritik.

Daraus ergibt sich eine Ablehnung der Schätzung durch die Betriebe.

Will man dies vermeiden, muß die Schätzung als "Steuerpauschalierung" primär auf freiwilliger Basis beruhen; es müßte gewissermaßen als Entgegenkommen der Verwaltung gegenüber dem Steuerbürger gelten. In einem Rechtsstaat muß in Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes natürlich die Möglichkeit der individuellen Gewinnermittlung beibehalten werden, die Gewinnschätzung hätte somit auf Grund einer Option des Steuerpflichtigen zu erfolgen. In diesem Fall kann ihm dann das Schätzungsrisiko nicht mehr zur Last gelegt werden.

Ein Schätzungsverfahren muß für die Steuerpflichtigen eine spürbare Erleichterung bringen. Es soll ein Ausgleich für die von ihnen aufgegebenen, überschaubaren und zu einem gewissen Teil auch beeinflussbaren Methoden der individuellen Gewinnermittlung sein. Diese Entlastung kann in einem geringeren Steuerbetrag, in einem geringeren Arbeitsaufwand und/oder in geringeren Kosten bestehen.

Nicht ökonomisch meßbar ist außerdem die psychologische Entlastung der Unternehmer von einer bevorstehenden Betriebsführung.

Für kleine Betriebe würde es eine "moralische" Entlastung bedeuten, wenn die Besteuerung auf Grund einfacher, allgemein zugänglicher Merkmale ermittelt werden. Denn bei der heute üblichen Höhe der Steuerbelastung gilt der Satz: "Klein- und Mittelbetriebe sind infolge der vielfach mangelhaften kaufmännischen Geschäftsführung und der ungenügenden Kontrollmittel relativ mehr sündig als Großbetriebe" ¹⁾.

Dieser Tatsache wirkt die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen entgegen. Aus finanzwissenschaftlichen Gründen kann eine solche Schätzung jedoch nur für die untersten Betriebsgrößen stattfinden, nach Krimmel ²⁾ etwa im Rahmen von Betrieben bis DM 9.000 Gewinn; für diese Betriebsgrößen ergäbe sich allerdings auch die größte Entlastung.

Ziele einer sozialpolitischen Zwecksetzung der Besteuerung sind die Korrektur der Einkommens- und Besitzverhältnisse und die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ³⁾. Darüber hinaus verfolgt die finanzwissenschaftliche Steuerlehre eine wirtschaftspolitische Zwecksetzung. Beide Ziele können mit Hilfe einer normierten Festsetzung der Steuerbeträge oder ihrer Berechnungsgrundlagen in umfassender Weise erreicht werden.

Außer betriebswirtschaftlichen Vorteilen können mittels eines pauschalierten Steuererhebungsverfahrens steuerpolitische Maßnahmen im Rahmen der Mittelförderung leichter durchgeführt werden. Das beste Beispiel dafür ist die Besteuerung der kleinen Landwirte nach Durchschnittssätzen. Die Förderungsmöglichkeit ist in jedem Fall als zusätzliche Wirkung zu werten. Daher wird die Schätzung den übrigen Förderungsmaßnahmen, sowohl im Steuerrecht, wie den Sonderabschreibungen, als auch in anderen Gebieten vorzuziehen sein.

Eine solche Methode könnte die einzelnen verstreuten Bestimmungen zwar nur dann tatsächlich ersetzen, wenn die Schätzung für alle in Frage kommenden Betriebe das ausschließliche Verfahren darstellen würde. Der Anreiz dazu würde vermutlich nicht allzu groß sein zu brauchen, weil die betrieblichen Vorteile allein schon bedeutend sind.

Im geltenden deutschen Steuerrecht ist allerdings durch die Steuerbefreiung der untersten Gewinnstufen bereits eine sehr bedeutende steuerliche Förderung erfolgt. Eine Schätzung allein aus diesen Gründen würde nicht mehr erwünscht erscheinen.

1) Gerloff, Wilhelm, "Steuerwirtschaftslehre", in "Handbuch der Finanzwissenschaft" 2. Band, Tübingen 1956, S. 298

2) vgl. Krimmel, K., "Die Pauschalierung ...", a. a. O. S. 159

3) vgl. Schmolders, G., "Finanzpolitik", Berlin - Göttingen - Heidelberg 1955, S. 198 ff

Eine Gewinnbesteuerung tritt bei einer durchschnittlichen Unternehmerfamilie erst etwa bei DM 7.000 Gewerbegewinn ein. Nach dem Richtsatzverfahren ergibt sich ein Gewinn von DM 7.000 bei einem Reingewinnsatz von 13 % ¹⁾ aus einem Jahresumsatz von DM 54.000. Bis zu dieser Betriebsgröße fallen demnach im Gastwirtschaftsgewerbe keine Gewinnsteuern an ²⁾; jedoch können diese Zahlen keine allgemeine Berechtigung haben, da der Reingewinnsatz je nach Art des Gewerbes verschieden ist.

Dieser vom deutschen Steuerrecht begangene Weg ist als die gleichmäßigste Art einer Steuerbegünstigung anzusprechen, durch die Steuerbefreiung wird allerdings keine verwaltungsmäßige Erleichterung gewährt. Deshalb wird eine Steuerpauschalierung gerade hinsichtlich der arbeitsmäßigen Entlastung im Rahmen einer Vereinfachung des Verwaltungsbereiches der kleinen Betriebe immer noch genügend Vorteile mit sich bringen. Es ist grundsätzlich möglich, beide Forderungen durch eine Pauschalierung zu erfüllen. Das österreichische Beispiel zeigt jedoch, daß die praktische Verwirklichung auf große Schwierigkeiten stößt. Ein Grund liegt in dem Umfang der begünstigten Betriebsgröße, ein anderer in der Ermittlung der allgemeinen Pauschsätze.

2. Der Vergleich des deutschen Verfahrens mit dem österreichischen Fixumverfahren

In Österreich wurde 1945 das deutsche Steuerrecht beibehalten, im kleingewerblichen Bereich entstand jedoch eine Sonderentwicklung der Besteuerung. Seit 1959 gibt es rechtsverbindliche Verordnungen, welche für über hundert Gewerbezweige die zusammenfassende Pauschalierung von Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer vorsehen. Nach Heinrich ³⁾ kann man annehmen, daß in ihnen die Hälfte aller Gewerbetreibenden tätig ist. Diesen steht es frei, die Pauschalierung in Anspruch zu nehmen. Einen entsprechenden Antrag haben von 80.000 pauschalierungsfähigen Gewerbebetrieben über 17.000 gestellt.

Dieses sogenannte "Fixumverfahren für ausgewählte Gewerbezweige" geht von einer einheitlich ermittelten Bemessungsgrundlage für die drei Steuerarten aus. Dazu dient im wesentlichen die manuelle Arbeitskraft des Meisters und seiner

1) Wirte mit fremden Bedienungspersonal in Bayern ab VZ 1961; vgl. "Betriebsprüfungskartei der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf, Köln, Münster", Loseblattsammlung, Düsseldorf 1957/63, Teil III, Stichwort "Gastwirtschaften", Abschn. VI 3, S. 46

2) Abgesehen von der unbedeutenden Mindeststeuer gemäß § 17 a GewStG

3) Heinrich, Walter, "Probleme des Klein- und Mittelbetriebes ...", a. a. O. S. 198 - 202

Gehilfen. Auf Grund der Art dieser Grundlage können Wirtschaftszweige nicht pauschaliert werden, wenn ihr Gewinn im wesentlichen auf Handelstätigkeit beruht. Für solche Betriebe (Fleischer, Gemischtwarenhändler usw.) erfolgt eine Schätzung nach einem dem deutschen Richtsatzverfahren ähnlichen Kalkulationsverfahren.

Die Abgrenzung der pauschalierungsfähigen Betriebe erfolgt nach zwei Merkmalen:

- 1) qualitativ durch Zugehörigkeit zu einem pauschalierungsfähigen Gewerbe-
bezweig
- 2) quantitativ durch die Gehilfenzahl. Es dürfen nicht mehr als drei Gehilfen beschäftigt sein.

Die Pauschalierung beginnt mit der Gewinnermittlung. Jeder Betrieb wird nach einem Punktsystem in eine von dreizehn Gewinnstufen eingeordnet. Die Merkmale dafür sind ausschließlich von der objektiven strukturellen Eigenart des Betriebes abhängig¹⁾. Als Grundgewinn gilt der Unternehmerlohn des Meisters. Für den Gewinn aus Gehilfenarbeit werden Zuschläge gemacht. Abschläge gibt es wegen Behinderung der Arbeitskraft des Meisters²⁾. Der Umsatz wird auf Grund der Gewinnfeststellung berechnet, welche im wesentlichen durch eine Multiplikation des Gewerbegewinns mit einer Kennziffer erfolgt. Für jeden Gewerbebezweig gibt es fünf Kennziffern, deren Anwendung sich hauptsächlich nach dem Grad der Lohnintensität des Gewerbes richtet. Es liegt hier also ein System der Veranlagung nach Soll- oder Durchschnittssätzen vor.

Über die Einstufung des einzelnen Betriebes entscheidet nicht primär das Finanzamt, vielmehr ist es verpflichtet, von der zuständigen Kammer der gewerblichen Wirtschaft ein Gutachten darüber anzufordern. Nach Heinrich³⁾ richtet sich die Finanzverwaltung zu 95 % nach diesen Gutachten, welche eine ausführliche Begründung enthalten. Es stehen sich also hier die Steuerverwaltung und die berufsständische Vertretung des Steuerpflichtigen gegenüber. Die Veranlagung zu den drei Steuerarten erfolgt gesondert durch die Verwaltung. Eine Belastung des Steuerpflichtigen erfolgt dadurch nicht mehr.

Diese Einfachheit der Methode war nur durch eine Einschränkung zu erreichen: Die Gewinn- und Umsatzermittlung sind beide von der körperlichen Leistungsfähigkeit der im Betrieb tätigen Menschen abhängig.

1) z.B. Standort, Maschinenausrüstung, Kundenkreis, Betriebsvermögen, Erzeuger- oder Reparaturbetrieb usw.

2) z.B. Alter, Krankheit, sachliche Behinderung durch Maschinenausfall, Nichtbetrieb wegen unselbständigen Nebenerwerb usw.

3) Heinrich, W., "Probleme des Klein- und Mittelbetriebes ...", a.a.O. S. 202

Das Verfahren kann daher nur angewandt werden, soweit die Handelstätigkeit im Rahmen des Gewerbebetriebes nicht zur Hauptzwecksetzung wird. Ein weiterer betriebswirtschaftlich-theoretischer Einwand ist der Umsatzermittlung entgegenzuhalten: "Dabei wird die aus dem Kausalzusammenhang zu folgernde Abhängigkeit des Gewinns vom Umsatz umgekehrt und der Gewinn zur unabhängigen, die Bruttoleistung zur abhängigen Variablen postuliert" ¹⁾.

Das österreichische Verfahren versucht, in einer Kompromißlösung eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten, ohne den Betrieb wesentlich zu belasten. Die Verwaltungsarbeit wird auf die gewerblichen Kammern und die Finanzverwaltung verlagert. Die betriebliche Leistungserstellung kann innerhalb der Grenze der Pauschalierungsmöglichkeit, das sind drei Gehilfen, ohne jede steuerliche Rücksichtnahme ausschließlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgen.

Heinrich ²⁾ nennt als Vorteile der Pauschalierung:

- 1) Der Gewerbetreibende kann seine im Voraus bekannte Steuerlast in der Kalkulation richtig ansetzen.
- 2) Die eigentliche Handelsbilanz wird für den Kaufmann wieder aktuell.
"Die rein fiskalische Denkweise wird durch eine wirtschaftliche verdrängt".
- 3) Die Buchhaltung wird auf das wirtschaftlich notwendige Maß reduziert.
- 4) Die Heranziehung von Steuerberatern wird zum Teil überflüssig.
- 5) Entlastung der Finanzverwaltung.
- 6) Hebung der Steuermoral: Über die Berufsvertretung hat der Steuerpflichtige Einfluß auf die Ermittlung der Kennzahlen.
- 7) Die Pauschalierung bedeutet den Wegfall der Steuerprogression. Die Steuern werden zu Fixkosten, "was einen Anreiz zur Mehrleistung zwecks Steuereinholung und damit zur Wiederherstellung des Strebens nach Wirtschaftlichkeit bedeutet". Besonders die "Meisterleistung" wird gesteigert.

Eine gewisse Einschränkung der angeführten Vorteile ergibt sich aus der betriebswirtschaftlichen Eigenart der Kleinbetriebe. Besonders hinsichtlich der wiedergewonnenen Bedeutung der Handelsbilanz sind Einwendungen angebracht, da sich in der Regel diese Betriebe nur pauschalieren lassen, um jegliche Buchführung zu ersparen. Das Rechnungswesen wird sich in solchen Fällen nur auf eine Auftragskalkulation beschränken, die weitgehend mit "Erfahrungszahlen" arbeiten wird.

Aber die wirtschaftlichen Vorteile sind nicht zu übersehen. Die zusätzlichen Ausgaben zur Minderung des steuerlichen Gewinnes, welche auch im kleinbetrieblichen Bereich eine Rolle spielen, entfallen. Bei einer Schätzung nach dem öster-

1) Krimmel, K., "Die Pauschalierung ..." a. a. O. S. 73

2) Heinrich, W., "Probleme des Klein- und Mittelbetriebes ..." a. a. O. S. 199 f

reichischen Verfahren wird dem wirtschaftlich überdurchschnittlichen Betrieb eine Differentialrente gewährt. Diese Tatsache wird zu sparsamen Wirtschaften anregen. Betriebswirtschaftlich wird dies zu einer Festigkeit der kleinen Betriebe durch eine Verbesserung ihrer Kostenlage führen.

Der von Heinrich zuletzt genannte Punkt ist als Vorzug gegenüber dem deutschen Richtsatzsystem zu werten. Trotz der großzügigen Steuerbefreiung der unteren Einkommensgruppen liegt eine dauernde Drohung des Überschreitens der Grenzen des § 161 AO vor. Ein Anreiz zur Mehrleistung ist von steuerlicher Seite daher auf keinen Fall gegeben. Umgekehrt kann die österreichische Pauschalierung durch ihre Beschränkung auf drei Gehilfen zum betrieblichen Stillstand auf dieser Betriebsgröße führen, um nur ja nicht der Vorteile der Schätzung verlustig zu gehen. Unter Umständen nützen deshalb Betriebe ihre Kapazität nur aus steuerlichen Gründen nicht. Nach Heinrich ¹⁾ ist die optimale Betriebsgröße der Klein- und Mittelbetriebe, welche er mit 5 - 15 Beschäftigten angibt, durch die Pauschalierung noch nicht erfaßt. Er schlägt deshalb deren Ausweitung auf höhere Gehilfenzahlen vor und wertet die derzeitige Beschränkung "nur als ersten Versuch". Des weiteren soll eine Ausdehnung auf weitere Gewerbezweige und eine Verbesserung der Schätzungsgrundlagen durch Reihenuntersuchungen usw., erreicht werden.

Eine Übertragung des Fixumverfahrens auf deutsche Verhältnisse müßte eine Verbesserung der Besteuerung ermöglichen. Nur dann könnte dieses Verfahren als Fortschritt angesehen werden. Die Richtsatzschätzung bietet den großen Vorteil, in einem gewissen Rahmen nicht an starre Grenzen gebunden zu sein; es kann innerhalb der besonderen kleingewerblichen Struktur eine Ausdehnung der Grenzen durch die Auswahl der Richtbetriebe erfolgen. Die österreichische Begrenzung läßt dagegen viele für die Besteuerung wichtige Merkmale, wie Maschinenausstattung, von der Begrenzung des Umkreises der geschätzten Betriebe her gesehen, außer Acht. Die Abstellung auf die Leistungsfähigkeit der menschlichen Arbeitskraft hat eine weitere Folge: Ein Unternehmer erzielt durch Einstellung besonders guter Arbeitnehmer eine zusätzliche Differentialrente. Eine Ausweitung der Grenzen ist hier nur in Verbindung mit einem umfassenden Katalog von Gewinngruppen denkbar.

Das österreichische Verfahren bietet eine durch das deutsche Verfahren unerreichte Freistellung der Kleinunternehmer von steuerlichen Verwaltungspflichten. Dies wäre ein sehr wünschenswerter Vorteil. In Deutschland muß für die weitgehende Steuerbefreiung erst der Nachweis durch Erfüllung von Mindestpflichten, wie der Aufzeichnung des Wareneinganges, erbracht werden.

1) Heinrich, W., "Probleme des Klein- und Mittelbetriebes ...", a.a.O.
S. 201

Beiden Verfahren gemeinsam ist die Kontinuität der Steuerbelastung. Allerdings ist diese im Fixumverfahren stärker ausgeprägt und ändert sich hier praktisch nur durch die Einstellung eines weiteren Gehilfen oder durch Änderung eines wesentlichen Betriebsmerkmals, z. B. des Standortes. Die Richtsatzbesteuerung schwankt mit der Höhe des Umsatzes, der jedoch in der Regel im kleinen Betrieb eine stetige Entwicklung zeigt.

Ein wesentlicher Vorteil des österreichischen Verfahrens besteht hinsichtlich der Ermittlung der Kennzahlen. Die deutsche Finanzverwaltung ermittelt die Richtsätze autonom und gibt die Ermittlungsgrundlagen nicht bekannt, nur das Ergebnis.¹⁾

Dagegen wird die Ermittlung der für die Pauschalierung maßgebenden Werte in Österreich von unabhängigen wissenschaftlichen Instituten und den gewerblichen Kammern unter Mitarbeit der Finanzverwaltung durchgeführt. Darüber hinaus ist in das einzelne Besteuerungsverfahren die ständische Vertretung des Steuerpflichtigen maßgebend eingeschaltet; dadurch wird ein besseres Verhältnis des Steuerpflichtigen zur Schätzung erreicht als in Deutschland. Die unterschiedliche Handhabung der Ermittlung der Schätzungsgrundlagen spiegelt die verschiedene Stellung der Schätzung in den beiden Ländern wider. Das Richtsatzverfahren ist als Ersatzverfahren nur für Fälle gedacht, in denen die Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Obliegenheiten, nämlich zumindest eine Einnahmen-Überschußrechnung zu erstellen, nicht erfüllt haben. Darum wird das Richtsatzverfahren voll von der Finanzverwaltung beherrscht. In Österreich gilt die Pauschalierung als ordentliches Besteuerungsverfahren. Hier ist nach Heinrich ²⁾ mit dessen Einführung der Grundsatz der Selbstverwaltung auf steuerlichem Gebiet weitgehend verwirklicht. Das entscheidende Rechtsgut wurde "durch Zusammenwirken von Staat, Behörden und Berufsvertretungen geschaffen".

1) vgl. die Veröffentlichungen der einzelnen Richtsatzsammlungen, z. B. im Rahmen der Reihe Neue Wirtschaftsbriefe, Herne

2) Heinrich, W., "Probleme des Klein- und Mittelbetriebes..." a. a. O. S. 203

D. DIE BESONDEREN PROBLEME DER STEUERLICHEN BILANZIERUNG BEIM KLEIN- UND MITTELBETRIEB

Der folgende Abschnitt behandelt Probleme, die bei Erstellung einer Steuerbilanz auftreten; das Ergebnis dieses Kapitels soll einen weiteren Baustein für das Ziel der ganzen Arbeit bilden. Gezeigt werden soll, daß die Besteuerung des kleinen und großen Betriebes auch bei der gleichen Gewinnermittlungsart, nämlich dem vollständigen Bestandsvergleich, verschieden ist. Daher ist gewissermaßen eine Einschränkung des Untersuchungsobjektes notwendig. Durch die Beschränkung auf die Bilanzierung fallen die kleinsten Betriebe nicht mehr unter den zu untersuchenden Kreis der Betriebsgrößen. Es geht um eine Unterscheidung von Betriebsgrößen, welchen zwar die grundsätzliche Art der Gewinnermittlung gemeinsam ist, aber trotzdem auch verhältnismäßig unterschiedliche Gewinne errechnen, je nachdem, ob es sich um einen relativ kleinen oder großen Betrieb handelt.

I. DIE ABGRENZUNG VON ERHALTUNGS-AUFWAND ZUM HERSTELLUNGS-AUFWAND BEI KLEIN- UND MITTELBETRIEBEN

Die Aktivierungspflicht ergibt sich nicht ausdrücklich aus dem Einkommensteuergesetz. Deren Umfang ist jedoch aus den Bewertungsbestimmungen des § 6 EStG zu entnehmen ¹⁾. Es erhebt sich die Frage, ob die gleiche Aufwendung in einem kleinen Betrieb aktivierungspflichtig ist, während sie in einem großen Betrieb nicht zu aktiviert werden braucht. Allerdings gibt es Aufwandsarten, welche ihrer Natur nach nur bei Großbetrieben vorkommen können, etwa Kosten für Werbesendungen im Fernsehen.

Die Erstaufwendungen zur Anschaffung eines Wirtschaftsgutes sind grundsätzlich von der Betriebsgröße unabhängig, wenn man von der Auswirkung der Auftragsgröße absieht; lediglich in den zu aktivierenden Nebenkosten wirken sich Unterschiede steuerlich aus. In der Regel gilt dies auch nur infolge der praktischen Bilanzierungspraxis. So werden Transportkosten bei Selbstabholung eines Flaschenbierkühlschranks bei einer kleinen Brauerei zwar anfallen, aber nicht tatsächlich ermittelt werden können. Nämlich dann, wenn die Abholung "nebenbei", d.h. im Rahmen einer Kundenbelieferung erfolgt. Bei einer Großbrauerei werden die Transportaufgaben unter Umständen von einer eigenen Abteilung wahrgenommen. Ihre Kosten können in der Betriebsabrechnung ermittelt werden. Die steuerliche Auswirkung kann groß sein. So liegen etwa Kühlschränke - sehr knapp kalkuliert - nur wenig unter der

1) vgl. dazu Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 233

Wertgrenze der geringwertigen Wirtschaftsgüter, so daß bei Aktivierung der Transportkosten die Steuervergünstigung des § 6 Abs. 2 EStG entfällt.

Nachträgliche Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens bieten die größten Schwierigkeiten hinsichtlich ihrer bilanzmäßigen Abgrenzung. Es kann sich hier um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handeln. Die Abgrenzung der beiden Begriffe ist zunächst in betriebswirtschaftlicher und handelsrechtlicher Hinsicht zu treffen. Die Unterscheidung kann sich nicht an Gesetzesnormen ausrichten, maßgebend sind vielmehr die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Nach Everding ¹⁾ hat sich als Abgrenzung "im Laufe der Zeit eine Praxis herausgebildet, wonach über die geringfügigen Reparaturen hinaus alle die Reparaturausgaben als laufende Aufwendungen behandelt werden, die im Rahmen des gesamten Betriebes gesehen regelmäßig in etwa gleicher Höhe wiederkehren" Somit wird die Abgrenzung nicht auf die Aufwendungen für ein einzelnes Wirtschaftsgut abgestellt, sondern auf die Gesamtheit aller Wirtschaftsgüter im Betrieb bezogen. Als Beispiel bringt Everding, daß ohne Rücksicht auf eine Werterhöhung laufender Aufwand dann vorliegt, "wenn von 50 Maschinen in jeder Periode 10 zum Zwecke der Erhaltung der Gebrauchsfähigkeit völlig durchrepariert werden". Diese Methode sei vom Standpunkt einer richtigen Erfolgsrechnung nicht zu beanstanden, da sich "bei einer größeren Zahl von Anlagegegenständen mit unterschiedlichen Beschaffungszeiten ein Ausgleich innerhalb der anfallenden Reparaturen von selbst einstellen wird" ²⁾. Diese von der kaufmännischen Übung ausgebildeten Grundsätze dienen der Vereinfachung und sollen die schwierige Abgrenzungsfrage umgehen. Die von Everding gegebene betriebswirtschaftliche Begründung für die Anerkennung dieser standardisierten Abgrenzungsmethode schließt deren Anwendung in kleinen Betrieben mit einer geringen Zahl von Anlagegütern aus.

Zu der steuerlichen Zulässigkeit dieser Abgrenzung werden im Urteil des RFH vom 7. 7. 1926 ³⁾ allgemeine Grundsätze aufgestellt: "Es kann aber davon ausgegangen werden, daß in jedem Betrieb alljährlich gewisse Aufwendungen auf Anlagegegenstände notwendig werden, die in einer bestimmten Jahreshöhe regelmäßig wiederkehren und bei denen es daher für die Endergebnisse der Gewinnermittlung gleichgültig ist, ob sie alle im einzelnen jeweils nach der Zeitdauer des Nutzens

1) Everding, Karl, "Herstellungs- und Erhaltungsaufwand", Band 38 aus "Der Rechts- und Steuerdienst", herausgegeben vom Fachinstitut der Steuerberater in Köln (zugleich mit dem gleichnamigen Aufsatz von Felix, Drees, Flick und Krollmann), Köln 1958, S. 47

2) Everding, K., "Herstellungs- und Erhaltungsaufwand", a. a. O. S. 48

3) RFH-Urteil v. 7. 7. 1926, SLg. Bd. 19, S. 201, sowie RFH-Urteil v. 12. 3. 1930, RStBl 1930, S. 309

der Verwendung auf mehrere Jahre verteilt werden und dann als Summe dieser Anteile das einzelne Jahr belasten, oder ob sie alsbald in voller Höhe des gesamten Jahresanfalls in diesem Jahr abgebucht werden". Nach heutiger Auffassung macht eine Wesensänderung eines einzelnen Anlagegutes in jedem Fall eine Aktivierung der angefallenen Kosten notwendig ¹⁾. Bei Mobilien, die als einzelne Aggregate die Produktionsbasis des Betriebes bilden (z.B. eine Anzahl Lagertanks in einer Brauerei), erscheinen heute noch die Grundsätze des RFH gültig. Allerdings ist die Einschränkung hinsichtlich der Wesensänderung in Verbindung mit einer Änderung der Zweckbestimmung zu berücksichtigen.

Des weiteren führt Everding eine andere - für den kleinen Betrieb sehr beachtenswerte - Abgrenzungspraxis an. Er schreibt, "daß man gelegentlich dazu neigt, die Frage der Aktivierung oder Nichtaktivierung nach der Höhe der Reparaturausgaben zu entscheiden, indem alle über eine bestimmte Grenze hinausgehenden Reparaturkosten als Anlagezugänge, die darunterbleibenden als Unkosten behandelt werden" ²⁾. Allerdings darf der angewandte Maßstab auf keinen Fall ein absoluter Betrag sein, "sondern er muß relativ auf die Anschaffungskosten, nicht auf den mehr oder weniger den Zufällen unterworfenen Buchwert ausgerichtet sein". Bis zu einem bestimmten Prozentsatz ³⁾ des ursprünglichen Wertes des Wirtschaftsgutes könnten demnach Reparaturen die Vermutung des Erhaltungsaufwands begründen. Escher ⁴⁾ lehnt allerdings die Zulassung der Höhe der Ausgabe als Einordnungsmerkmal für eine Aktivierung in der Handelsbilanz grundsätzlich ab.

Relativ geringe Unkosten werden ohne nähere Prüfung als abzugsfähiger Aufwand auch von der Steuerrechtsprechung zugelassen. Die relative Grenze kann ein absoluter oder ein verhältnismäßiger Wert sein. Der BFH läßt den Abzug von geringen Kosten, die für ein Gebäude aufgewendet wurden, ohne Prüfung zu ⁵⁾. Diese Auffassung wurde auch in den Einkommensteuerrichtlinien berücksichtigt ⁶⁾.

1) vgl. BFH-Urteil v. 9.7.1953, BStBl 1953 III, S. 245, dieses Urteil betrifft ein Gebäude

2) Everding, K., "Herstellungs- und Erhaltungsaufwand", a. a. O. S. 51 f; ebenda verwiesen auf: Großmann, Hermann, Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung, insbesondere ihre Bedeutung als Kostenfaktor", Berlin und Wien 1925, S. 55

3) nach Everding schwankt dieser Satz beachtlich; er gibt ihn mit 20 bis 30 v. H. an; vgl. Everding, K., "Herstellungs- und Erhaltungsaufwand", a. a. O. S. 52

4) vgl. Escher, Hans, "Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den Ausgaben für das Sachanlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz", 2. Aufl., Düsseldorf 1962, S. 28

5) vgl. u. a. BFH-Urteil v. 9.7.1953, BStBl 1953 III, S. 245

6) Aufwendungen von DM 1.500 pro Jahr und einzelne Baumaßnahme können ohne Nachprüfung als Erhaltungsaufwand abgesetzt werden (Abschn. 157 Abs. 3 EStR)

Über eine gleiche Handhabung bei beweglichen Wirtschaftsgütern sind keine Urteile ergangen. Man wird aber - besonders bei Anlagen, die in ihrem Wert einem Gebäude entsprechen - eine gleiche Behandlung erwarten können. Damit wäre allerdings bereits ein Verhältniswert angesprochen.

Die Finanzverwaltung läßt keine Aufwendung ungeprüft als Erhaltungsaufwand ausschließlich auf Grund eines bestimmten Verhältnisses zum Wert des betroffenen Anlagegutes zu. Lediglich, wenn der absolute Wert der Unkosten sehr gering ist, werden Ausnahmen gemacht. Everding schlägt vor, daß aus Gründen der Vereinfachung alle Aufwendungen, die auf ein Wirtschaftsgut gemacht werden und weniger als 25 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes betragen, ohne Nachprüfung als Erhaltungsaufwand angesehen werden ¹⁾. Ob dieser Vorschlag je eine praktische Bedeutung erlangen kann, ist sehr fraglich. Er käme einer pauschalen Steuerbefreiung von Neuanschaffungen bis zu einem Viertel des alten Anlagevermögens gleich, deren Wirkung einer Sonderabschreibung gleichzusetzen wäre.

Dem stehen vor allem die im folgenden zu zeigenden oberen Grenzen für Aufwendungen, die noch als Erhaltungsaufwand anzusehen und durch die Rechtsprechung aufgestellt sind, entgegen. Das Urteil des BFH vom 16.8.1955 ²⁾ billigt folgende Feststellungen des Finanzgerichts: "Von ausschlaggebender Bedeutung sei der Umstand, daß die Kosten der Neuumwicklung dreimal so hoch seien wie der gemeine, also der Verkehrswert der Transformatoren vor der Neuumwicklung. Das Mißverhältnis zwischen dem Verkehrswert der alten Transformatoren und den Kosten der Neuumwicklung sei derart groß, daß wirtschaftlich betrachtet die Veränderung der Transformatoren durch die Neuumwicklung als wesentlich anzusehen sei". Nach einem weiteren Urteil ³⁾ begründen sehr hohe Instandsetzungskosten, in diesem Fall die Generalüberholung eines Omnibusses zu den dreifachen Kosten des Buchwertes, die Vermutung des Herstellungsaufwandes.

Mit Everding ⁴⁾ ist dem Urteil zwar im Ergebnis beizupflichten, die Begründung ist aber abzulehnen, da sie sich auf das Verhältnis von Reparaturkosten zum Buchwert stützt. Bei Klein- und Mittelbetrieben würde eine solche relativ-wertmäßige Betrachtung an sich keine unterschiedlichen Abgrenzungsmerkmale begründen können. Jedoch werden gerade in diesen Betriebsgrößen schon aus "optischen" Gründen absolut hohe Aufwendungen, die im Jahresschluß ungewöhnlich erscheinen, die Vermutung des Herstellungsaufwandes begründen. Bei einem größeren Betrieb

1) Everding, K., "Herstellungs- und Erhaltungsaufwand", a.a.O. S. 102

2) BFH-Urteil v. 16.8.1955, BStBl 1955 III, S. 306

3) BFH-Urteil v. 31.1.1956, BStBl 1956 III, S. 86

4) Everding, K., "Herstellungs- und Erhaltungsaufwand", a.a.O. S. 66

werden sich gleich hohe Aufwendungen für ein einzelnes Anlagegut ausgleichen; bedingt durch die größere Gesamtzahl der Anlagegüter werden sie nicht aus der Gewinn- und Verlustrechnung herausragen.

Zusammenfassend soll die Anwendung dieser Methoden beim Klein- und Mittelbetrieb auf Grund seiner besonderen betrieblichen Eigenart gewürdigt werden.

Der Vergleich der beschriebenen Abgrenzungsmerkmale zeigt auch deren unterschiedliche Anwendungsmöglichkeit.

Die Kriterien der Abgrenzung sind grundsätzlich gleichwertig anzusehen im Hinblick auf die Größe des Betriebes. Damit kann die Abgrenzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorgenommen werden, dazu muß die Art und Zwecksetzung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für welche die Aufwendungen gemacht werden, beachtet werden. Die Rechtsprechung des RFH verlangt die Anwendung der allgemeinen Abgrenzungsmerkmale erst dann, wenn die Aufwendungen für die gesamten Wirtschaftsgüter eines Betriebes eine unverhältnismäßige Höhe erreicht haben. Das begünstigt die großen Betriebe, weil sich durch das Gesetz der großen Zahl sich größere Aufwendungen für einzelne Anlagegüter eher ausgleichen, wenn viele einzelne Anlagegüter vorliegen. Bei einem sehr kleinen Betrieb, etwa einer Gastwirtschaft, welche als wesentliches Anlagegut nur das Gebäude besitzt, wird man von "laufenden" Aufwendungen im Sinne des angeführten RFH-Urteils vom 7.7.1926 kaum sprechen können. Praktisch wird im kleinen Betrieb jede Erneuerung eines Anlagegutes über die "laufenden Aufwendungen" hinausgehen, da ein solcher Betrieb nur einige Anlagegüter besitzt. Hier sind die Aufwendungen ausschließlich nach dem allgemeinen Leitsatz, nämlich hinsichtlich einer Wesensänderung, zu begutachten. Ob und inwieweit Aufwendungen noch als regelmäßig anzusehen sind, ist eine Frage der Höhe der Aufwendungen. Solche Grenzen, absolut und verhältnismäßig, sind für alle Betriebe in jedem Fall eine Vereinfachung; für kleine Betriebsgrößen ergibt sich daraus ein zweischneidiges Problem.

- 1) Nach unten ist bisher eine Grenze nur für den Gebäudeaufwand in absoluter Hinsicht gesetzt. Naturgemäß entlastet diese Tatsache die kleinen Betriebe ganz besonders. Diese haben nämlich zwar laufend Reparaturen dieser Größenordnung, werden aber die Grenze nur ausnahmsweise überschreiten. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern führen relativ geringe Aufwendungen in der Regel zu keiner näheren Untersuchung. Daher wird unter Umständen aktivierungspflichtiger Aufwand nur im Großbetrieb sofort abgeschrieben. Ein Beispiel dafür ist die Generalüberholung eines Lieferwagens im Betrieb mit einem sehr großen Fuhrpark und im Betrieb, der nur diesen einen Lieferwagen besitzt. Zu diesem Problem schreibt Vogt¹⁾: "Wenn man davon ausgeht,

1) Vogt, Fritz J., "Umstrittene Reparaturen" in FR 1957, 12. Jg. -Nr. 14, S. 318

daß Arbeiten dann abzugsfähig sind, wenn sie laufend in dieser Höhe mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren, so ist das Ergebnis auch nicht voll befriedigend. Man würde dann dazu kommen, daß für einen Großbetrieb die Abzugsfähigkeit in höherem Maße gegeben ist, als für Mittelstandsbetriebe. Das kann nicht richtig sein. Die Abzugsfähigkeit muß steuerlich so durchgeführt werden, daß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewahrt bleibt". Vogt schlägt deshalb für die Betriebe ein Wahlrecht vor.

Hohe Aufwendungen schaffen mindest die Vermutung des Herstellungsaufwandes, dadurch wird der Klein- und Mittelbetrieb mehr belastet. In einer Gesamtbetrachtung kann somit eine Benachteiligung der kleinen Betriebsgrößen bei der Frage der Aktivierung von Herstellungskosten festgestellt werden. Davon ist nur eine Ausnahme gegeben: Die Feststellung einer absoluten Überprüfungsuntergrenze für Gebäudeaufwand.

II. DIE STEUERLICHEN ABSCHREIBUNGEN IN ABHÄNGIGKEIT VON DER BETRIEBSGRÖSSE

Die Finanzverwaltung verlangt bei allen steuerlichen Abschreibungen auch deren Ansatz in der Handelsbilanz ¹⁾. Diese Auffassung ist in der Literatur bestritten ²⁾. Zu der Frage des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei den Sonderabschreibungen liegt zwar keine höchstrichterliche Stellungnahme vor, entsprechend der Haltung der Finanzverwaltung hat jedoch auch hier der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz Geltung ³⁾.

Gerade die Kleinbetriebe erstellen heute in der Regel nur Steuerbilanzen. Hier können sie alle steuerlich zulässigen Abschreibungen berücksichtigen. Eine solche Steuerbilanz muß grundsätzlich auch den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechen. Nach Bühler-Scherpf ⁴⁾ wird sich der Unternehmer hinsichtlich der Höhe seiner Abschreibungen folgende Fragen vorlegen:

1) Maßgeblichkeit nur insoweit, als der Ansatz der Handelsbilanz nicht unterschritten werden darf. Die Abschreibungen der einzelnen Jahre können demnach abweichen.

2) vgl. Grass, Adolf in: Hartmann, Alfred - Böttcher, Conrad (Herausgeber), "Großkommentar zur Einkommensteuer", Loseblattsammlung, Stuttgart 1955/63, Anm. 330 zu § 4, 5, S. 141

vgl. Klein, Walter, Stichwort "Bewertungsfreiheit" in: Gnam, Arnulf (Herausgeber) "Handbuch der Bilanzsteuerrechte", Loseblattsammlung, Freiburg 1960

3) vgl. Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 17

4) vgl. Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 346

- 1) Wieviel muß ich abschreiben, um dem stattgefundenen Güterverkehr sicher in genügendem Maße Rechnung zu tragen?
- 2) Wieviel kann ich abschreiben vom Geschäftsstandpunkt aus? Alle Abschreibungen müssen verdient sein und schmälern den Gewinn.
- 3) Wieviel darf ich entsprechend den steuerlichen Vorschriften abschreiben?

Die Frage nach dem "Muß" der Abschreibungen ist weitgehend entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auf Grund der technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer zu beantworten. Die zweite Frage betrifft das betriebswirtschaftliche Problem der Finanzierung. Die steuerlichen Sonderabschreibungen sind ein Ausfluß des Gedankens einer steuerlichen Finanzierungsbilanz.¹⁾ Sie sollen die Selbstfinanzierung der Betriebe fördern. Infolge des Maßgeblichkeitsgrundsatzes hat die Handelsbilanz "die Aufgabe erhalten, die Voraussetzungen für die Nutzbarmachung dieser außerordentlichen Abschreibungen in der Steuerbilanz zu schaffen."²⁾ Bei kleinen Betrieben mit schmaler Kapitalbasis ist nun gerade dieses Problem des Verdienens der Abschreibungen von Bedeutung.

Steuerlich können allerdings Sonderabschreibungen mit gewissen Ausnahmen vorgenommen werden, wenn sich ein Verlust ergibt³⁾. Dies ist sogar notwendig, um die Sonderabschreibungen nicht zu verlieren⁴⁾. Wird durch eine Sonderabschreibung ein Verlust ausgewiesen, ist eine steuerliche Wirkung nur durch den Verlustabzug innerhalb der darauffolgenden fünf Jahre zu erreichen. Die durch die Sonderabschreibung beabsichtigte Finanzierungserleichterung für das Jahr der Investition wird in solchen Fällen dadurch nicht erreicht.

Die Frage nach dem "Kann" der Abschreibung hat auch eine handelsrechtliche Seite. Das Problem wird bei einem Einzelunternehmer, welcher in jedem Fall das zu der Lebensführung seiner Familie Notwendige dem Betrieb entnimmt, nicht

1) vgl. Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 16 f

2) vgl. Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 18

3) Der Verlust ist nach den Vorschriften der §§ 4 - 7e EStG i. Verb. m. § 2 Abs. 6 EStG zu ermitteln.

vgl. Herrmann - Heuer, "Kommentar zur Einkommensteuer ...", a. a. O. Anm. 12 zu § 10d EStG, S. E 762/26

Die Genehmigung von Sonderabschreibungen nach dem Grenzlandförderungsprogramm wird regelmäßig mit der Auflage verbunden, daß ein dadurch entstehender Verlust nicht abzugsfähig ist.

vgl. Nissen, K. H., "Förderungsprogramm für den Gebietsstreifen entlang der Ostgrenze des Bundesgebietes", in NWB Steuerrecht, Fach 3, S. 1760 (Heft Nr. 40/1958)

4) z. B. ist die Vollabschreibung der geringwertigen Wirtschaftsgüter nur im Jahr der Anschaffung möglich (§ 6 Abs. 2 EStG).

sehr drückend sein. Schwierig wird es, wenn sich mehrere Gesellschafter um eine hohe Gewinnverteilung bemühen. In jedem Fall aber trägt die Handhabung der Finanzverwaltung, Sonderabschreibungen steuerlich nur zuzulassen, wenn dadurch der Ansatz der Handelsbilanz nicht überschritten wird, zu einer kumulierenden Verfälschung des Bilanzbildes bei.

Das besondere Problem beim Klein- und Mittelbetrieb liegt in seinem absolut geringen Anlagevermögen. Hier kann eine Sonderabschreibung kaum durch andere, nicht begünstigte Investitionen ausgeglichen werden. Es kann der Fall eintreten, daß für Neuinvestitionen trotz Steuererleichterung fremde Mittel benötigt werden. Wenn das alte Anlagevermögen bereits voll abgeschrieben ist, wird ein Grenzlandbetrieb trotz Neuinvestition über wenig nominelle Aktiva verfügen, dagegen steht das neu aufgenommene Fremdkapital in voller Höhe auf der Passivseite. Nach Heigl ¹⁾ ist damit eine Gefährdung des Zweckes der Handelsbilanz, welche ja der Steuerbilanz entspricht, verbunden. Er spricht auch von einer unnötigen Einschränkung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Der Klein- und Mittelbetrieb kann aus verschiedenen Gründen, z.B. wegen schmaler Eigenkapitalbasis, Schwierigkeiten bei der Kreditbeschaffung haben. Gerade dem kleinen Unternehmer kann es daher nicht gleichgültig sein, wie die seinem Bankinstitut vorgelegte Bilanz aussieht. Allerdings behilft man sich in der Praxis oft durch eine der Bilanz beigelegte Aufstellung über die in den letzten Jahren nur aus steuerlichen Gründen vorgenommenen Sonderabschreibungen mit Berichtigung der Buchwerte. Bezüglich der Vollabschreibung der geringwertigen Wirtschaftsgüter denkt man heute bereits an eine schlechte Lage des Betriebes, wenn diese - allen Betrieben zustehende - Sonderabschreibung in der Bilanz nicht vorgenommen wurde.

Abschreibungen vom Anlagevermögen werden in der Voraussicht getätigt, daß früher oder später Ersatzinvestitionen unumgänglich werden. Durch die zunehmende Bedeutung der Gewinnbesteuerung haben sich nun die Fragen der Abschreibung auf den gesamten Komplex der Selbstfinanzierung ausgedehnt und haben hier eine überragende Bedeutung gewonnen. "Betriebe, die nur geringes Anlagevermögen besitzen und deshalb wenig abschreiben können, sind dabei im Nachteil und werden durch die finanzierungspolitischen Vorteile großer Abschreibungsmöglichkeiten oft dazu bewogen, größere abschreibbare Investitionen vorzunehmen als dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit entsprechen würde". ²⁾ Von diesem Standpunkt ge-

1) vgl. Heigl, Anton, "Steuerliche Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz" in B 1959, 12. Jg. - Nr. 43, S. 1176

2) Scherpf, Peter, "Die Verzerrung von Betriebs- und Finanzpolitik der Unternehmungen durch "hypertrophe" Besteuerung" BFuP 1952, 4. Jg. Nr. 7/8, S. 429, abgekürzt: "Die Verzerrung"

sehen würde der Maßgeblichkeitsgrundsatz zugleich als Schutz der kleinen Betriebe vor unüberlegten Überschreitungen des Wirtschaftlichkeitsprinzips gelten können.

Diese Feststellungen von Scherpf wurden im Jahre 1952 veröffentlicht. Um wieviel mehr treffen diese zu für die seit 1958 allgemein anerkannten degressiven Abschreibungen. Die dadurch gegebene Selbstfinanzierungsmöglichkeit nimmt mit steigender Betriebsgröße und Anlageintensität relativ, sowie mit wachsender Steuerbelastung der Gewinne absolut zu. Sofortige Neuinvestitionen von Abschreibungserlösen führen auf Grund des "Lohmann-Ruchti-Effekts" zu rascher Kapazitätsausweitung und beeinflussen dadurch - namentlich auf lange Sicht - die relativen Wachstumschancen zugunsten anlageintensiver Großunternehmen erheblich. Voraussetzung hierfür ist allerdings, daß die neu installierten Kapazitäten rentabel arbeiten. "Die auf diese Weise vom Staat kreditierten Beträge sind also nicht nur von der Höhe des Grenzsteuersatzes, sondern auch vom Umfang der laufenden Investitionen und damit unter anderem von der Unternehmungsgröße abhängig" ¹⁾. Die Höhe der steuerlichen Normalabschreibung richtet sich nach der technischen Nutzungsdauer, welche heute für viele Wirtschaftszweige durch Abschreibungstabellen der Finanzverwaltung geregelt ist. Die Nutzungsdauer hängt ausschließlich vom Anlagegut ab. Allerdings können Klein- und Mittelbetriebe gewisse Anlagengüter aus betrieblichen Gründen nicht verwenden, obwohl diese unter Umständen eine kürzere Nutzungsdauer nach der Tabelle hätten ²⁾.

Eine Sonderabschreibung können alle Betriebe bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen in Anspruch nehmen, für manche Sonderabschreibung sind aber der absoluten Höhe nach Grenzen gesetzt. Das wichtigste, heute noch gültige Beispiel, ist die Sonderabschreibung, die nach dem Grenzland-Förderungsprogramm gewährt werden kann. Hier besteht zur Zeit eine Grenze von jährlich höchstens DM 200.000 pro Betriebsstätte ³⁾. Im Grenzlandgebiet werden demnach relativ

1) Pohmer, Dieter, "Zur Konzentration in der Wirtschaft unter besonderer Berücksichtigung der Einflüsse der Besteuerung", Heft 10 von "Steuer und Recht", herausgegeben vom Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V., Sitz Bochum;

Herne 1961, S. 26

2) z.B. bei Etikettiermaschinen der Getränkeindustrie hängt die Nutzungsdauer von deren Größe, d.h. der Stundenleistung ab.

vgl. "AfA-Tabelle für Brauereien und Mälzereien geändert", ohne Verfasser, in WStH Abt. 10, S. 610 (Heft 1962, Nr. 23, S. 1036)

3) vgl. Stutz, Heinrich, "Weitergeltung des Förderungsprogramms für das Zonenrandgebiet" in NWB Steuerrecht, Fach 3, S. 2141 f (Heft Nr. 15/1962)
Bei Mobilien beträgt die Sonderabschreibung 50 %, bei Immobilien 30 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Da sich die Regelung der Abschreibung

kleine Betriebsstätten begünstigt. Wenn ein Betrieb in einem Jahr über DM 400.000 investiert, bleibt der darüberhinausgehende Betrag für die Sonderabschreibung unberücksichtigt. Hat ein Unternehmen jedoch zwei Betriebsstätten im Grenzlandbereich - die Unternehmungsleitung braucht nicht im Grenzland liegen - kommt jede in den Genuß der gesamten Sonderabschreibung von DM 200.000. Am Beispiel dieser Grenzlandabschreibung zeigt sich sehr deutlich die Wirkung einer steuerpolitischen Maßnahme zugunsten des Mittelstandes. Diese kommt praktisch allerdings erst in der Regel in dem auf die Investition folgendem Jahr liquiditätsmäßig zur Auswirkung. Die Veranlagung und damit die Steuerzahlung hinkt bekanntlich etwas nach. Die Ersparnis wird dann in den späteren Jahren durch fehlende Abschreibungen nachversteuert. Zu der Erleichterung durch die Sonderabschreibung tritt noch die Normal-AfA, allerdings ist hier nur die lineare Abschreibung zugelassen.

Bei relativ kleinen Betrieben mit einer Investitionssumme bis zu DM 400.000 ist demnach im ersten Jahr folgende Abschreibung möglich:

Investition DM 400.000:

DM 200.000	Sonderabschreibung (50 %)
<u>DM 40.000</u>	Normal - AfA (Nutzungsdauer mit 10 Jahren angenommen)
DM 240.000	Gewinnminderung = 60 % der Bruttoinvestition von DM 400.000.

Diese Minderung sinkt bei steigender Investition wie folgt:

Investition DM 500.000:

DM 200.000	Sonderabschreibung	
DM 40.000	Normal - AfA linear	a. DM 400.000
<u>DM 20.000</u>	" degressiv	a. DM 100.000
DM 260.000	Gewinnminderung = 52 % der Bruttoinvestition	

Investition DM 1.000.000:

DM 200.000	Sonderabschreibung	
DM 40.000	Normal - AfA linear	a. DM 400.000
<u>DM 120.000</u>	" degressiv	a. DM 600.000
DM 360.000	Gewinnminderung = 36 % der Bruttoinvestition	

Fortsetzung der Fußnote 1 von Seite 56:

auf die Erläufvorschriften der Abgabenordnung bezieht, können allerdings auch höhere Sonderabschreibungen genehmigt werden. Innerhalb der Grenze von DM 200.000 wird dem Antrag - besonders je geringer die beantragte Abschreibung ist - in der Regel stattgegeben, auch wenn dieser eine mehr oder weniger formelhafte Begründung enthält. Berücksichtigung der schwierigen Wettbewerbsslage der kleinen Betriebe im Grenzland und Verwaltungsvereinfachung gehen hier wohl Hand in Hand.

Investition DM 2.000.000:

DM 200.000	Sonderabschreibung	
DM 40.000	Normal - AfA linear	a. DM 400.000
<u>DM 320.000</u>	"	degressiv a. DM 1.600.000
DM 560.000	Gewinnminderung = 28 % der Bruttoinvestition	

Bei einer Investitionssumme von 2 Millionen macht die Erleichterung durch die Sonderabschreibung höchstens 53 + 15 % der Einkommensminderung von 8 % (= Differenz von insgesamt 28 % zu 20 % bei degressiver Abschreibung) aus. Es errechnet sich hier nur mehr eine Steuerersparnis von 5,4 % der Bruttoinvestition. Beim kleinen Betrieb macht diese dagegen aus: Etwa 50 % aus einer Einkommensminderung von 40 % der Investition (50 % Sonderabschreibung + 10 % Normal-AfA im Vergleich zu 20 % degressiver AfA). Das ist eine (vorläufige) Steuerersparnis in Höhe von 20 % der Investition, das Vierfache als beim Großbetrieb, der DM 2.000.000 investiert hat. Die Auswirkung auf die Liquidität des kleinen Betriebes ist somit von weit größerer Wirkung, es ist aber auch die umgekehrte Auswirkung auf die spätere Liquidität beim kleinen Betrieb genauso hoch.

Die Vollabschreibung geringwertiger Anlagegüter kann als einzige Sonderabschreibung ohne Begrenzung von allen Betrieben bei Vorliegen der Voraussetzungen tatsächlich ausgenutzt werden. Nun bestehen die Investitionen von kleinen Betrieben zu einem großen Teil aus geringwertigen Wirtschaftsgütern, deren Anteil steigt mit der sinkenden Betriebsgröße, hauptsächlich aus finanziellen Gründen. Man denke nur an Einzelhändler, Handwerker oder Gastwirte, welche viele einzelne geringwertige Einrichtungsgegenstände und Maschinen benötigen. Somit ist ein großer Teil der kleingewerblichen Investitionen steuerlich begünstigt, was bei kleineren Einkommensklassen eine tatsächliche Steuerersparnis etwa 50 % des Wertes der geringwertigen Wirtschaftsgüter ausmacht. Der Betrieb rechnet fest mit dieser Steuerersparnis. In dieser Auffassung wird der Unternehmer heute bestärkt durch die Werbung der Produktionsmittelfirmen, welche teilweise ihre Verkaufspreise entsprechend der Grenze der Bewertungsfreiheit kalkulieren und auf diese Steuerersparnismöglichkeit hinweisen. Der Unternehmer plant demnach damit und verläßt sich darauf, daß sie ihm jedes Jahr zur Verfügung steht. Erfolgen nun solche Investitionen jährlich in gleicher Höhe, wird die Auswirkung der Nachversteuerung auf Grund fehlender Abschreibungen auf die Liquidität hinausgeschoben, da neue Sonderabschreibungen immer wieder Ausgleich schaffen.

Es ergeben sich daraus zwei Wirkungen besonders für den kleinen Betrieb: Wenn der Betriebsprüfer die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht anerkennt, wird die Bewertungsfreiheit versagt und die Absetzung für Abnutzung entsprechend der tatsächlichen Nutzungsdauer berechnet. Legt man eine jährliche Investition an geringwertigen Wirtschaftsgütern von DM 4.500 zugrunde und eine Nutzungs-

dauer von drei Jahren, so ergibt sich folgende Nachversteuerung bei einem fünf-jährigen Betriebsprüfungszeitraum:

Jahr	Normal-AfA DM	Vollabschreibung DM	Nachholung DM	Steuer ca. 50% DM
1.	1.500	4.500	3.000	
2.	3.000	4.500	1.500	
3.	4.500	4.500	-	
4.	4.500	4.500	-	
5.	4.500	4.500	-	
		insgesamt	4.500	2.250

Die Steuernachholung erhöht sich, wenn die Nutzungsdauer höher ist. Bei Klein- und Mittelbetrieben sind die Beträge der Sonderabschreibung nicht hoch, auch die Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter ist im allgemeinen nicht sehr lang. Trotzdem können doch in einem Betriebsprüfungszeitraum Beträge nachgeholt werden, welche es erstrebenswert erscheinen lassen - ganz allein aus diesem Grund - eine ordnungsmäßige Buchführung zu besitzen.

Nach Baier - Fähnrich ¹⁾ ist im übrigen bei Vorratsbeschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern in anomaalem Umfang ein Rechtsmißbrauch zu erblicken und daher die Bewertungsfreiheit zu versagen ²⁾. Da sogar Baier - Fähnrich als Vertreter der Finanzverwaltung von anomaalem Umfang sprechen, kann man annehmen, daß eine Vorratshaltung in der Regel anerkannt wird. Bei kleinen Betrieben werden hohe Anschaffungen allein aus finanziellen Gründen nicht möglich sein. Trotzdem benutzen gerade kleine Betriebe die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 EStG als Steuerregulativ in besonderem Maße. Wenn der Kaufmann ein gutes Ergebnis des zu Ende gehenden Geschäftsjahres erwartet, so kann er unter Umständen noch geringwertige Wirtschaftsgüter anschaffen und deren Wert sofort abschreiben. Diese Möglichkeit ist elastischer zu handhaben als die kurzfristige Vornahme von Reparaturen.

1) Baier - Fähnrich, "Die steuerliche Betriebsprüfung", a.a.O. S. 392

2) vgl. Urteil FG Kassel v. 23.4.1952, in BB 1952, 7. Jg. - Nr. 29, S. 824; sowie RFH-Urteil v. 28.7.1943, RStBl 1943, S. 743

Dagegen wendet sich Heuer, "Mißbrauch der Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter?", in FR 1952, 7. Jg. -Nr. 19, S. 295

III. DIE BEWERTUNG DER HALB- UND FERTIGFABRIKATE

Die Bewertung zu Herstellungskosten hat für Vermögensgegenstände zu erfolgen, die im Betrieb selbst erstellt werden. Im kleinen Betrieb kommt eine Selbsterstellung von Anlagegütern kaum in Betracht. Eine Ausnahme bildet z.B. ein Baugeschäft, welches in eigener Regie eine Lagerhalle erstellt. Jedoch wird kaum eine Brauerei mit eigenen Leuten eine Gastwirtschaft bauen oder ein Schreinerei-Betrieb eine Maschine selbst herstellen. Der Herstellungskostenbegriff bleibt demnach hauptsächlich in der Bilanz des kleinen Betriebes auf das Umlaufvermögen beschränkt. Es werden die selbsterstellten Halb- und Fertigfabrikate zu Herstellungskosten bewertet.

Van der Velde ¹⁾ weist auf zwei Bestimmungsgründe bei der Bemessung der Herstellungskosten hin, die der BFH in einem Urteil ²⁾ bekräftigt hat: "Das Bestreben nach einer möglichst gleichmäßigen und vereinfachten Ermittlung der Herstellungskosten". Die Gleichmäßigkeit verlangt gleiche Ermittlungsgrundsätze bei allen Unternehmungen. Der Grundsatz der Einfachheit führt zu einem möglichst einfachen Berechnungsvorgang. Da die meisten Klein- und Mittelbetriebe keine Kostenrechnung haben, können die Herstellungskosten nur geschätzt oder durch eine grobe Rechnung auf Grund der nach Jahresende vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt werden.

Bei Klein- und Mittelbetrieben wird oft die Berechnung nach dem Grundsatz "Verkaufspreis abzüglich Vertriebskostenzuschlag und kalkuliertem Gewinn" durchgeführt. Nach Adler - Düring - Schmaltz ³⁾ ist diese Methode grundsätzlich nicht zulässig. Sie kann nur dann zur Anwendung kommen, wenn die Herstellungskosten nicht anders zu ermitteln sind. Es besteht dabei die Möglichkeit, daß diese Schätzung zu einem höheren Ansatz der Herstellungskosten führt, als es bei genauer Berechnung der Fall wäre.

Die Ermittlung der Fertigungskosten bietet im Klein- und Mittelbetrieb gewisse Schwierigkeiten. Sie erfolgt entweder durch Divisionskalkulation oder durch Zuschlagskalkulation, beide in sehr vereinfachter Form. Die Berufsverbände und ähnliche Institutionen haben für die einzelnen Branchen vereinfachte Schemata

1) vgl. Van der Velde, Kurt, "Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz", 3. Aufl. Stuttgart 1960, S. 93 f

2) BFH-Urteil v. 5.8.1958, BStBl 1958 III, S. 392

3) Adler, Hans - Düring, Walter - Schmaltz, Kurt, "Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft - Handkommentar für die Bilanzierungs- und Prüfungspraxis nach dem Aktiengesetz unter Berücksichtigung der sonstigen handelsrechtlichen Vorschriften" 3. Aufl., Stuttgart 1957, Anm. 92 zu § 133, S. 418

auf Grund von Branchen-Kontenrahmen aufgestellt; insbesondere wurden einheitliche Zuschlagssätze für die Gemeinkosten entwickelt, z.B. im Handwerk ¹⁾, die in der Regel auch von der Finanzverwaltung anerkannt werden. In Branchen, welche einheitliche Produkte herstellen, können die Fertigungskosten durch eine einfache Divisionskalkulation ermittelt werden. Für den sich ergebenden Gesamtbetrag der Fertigungskosten werden bei geeigneten Branchen Pauschbeträge pro hergestellte Produkteinheit durch die Finanzverwaltung ermittelt. Solche Werte bestehen z.B. bei Brauereien und Mälzereien für die durchschnittlichen Fertigungskosten bei der Bier- und Malzherstellung. Nach Weinzierl ²⁾ kommen diese Pauschsätze nur bei einer Schätzung der Fertigungskosten in Betracht, wenn eine geeignete Kostenrechnung nicht vorliegt. Er führt weiter aus: "Weichen bei einzelnen Brauereien die tatsächlichen Fertigungskosten von den Pauschsätzen wesentlich ab, dann sind diese maßgebend". ³⁾ Diese Pauschsätze liegen in der Regel etwas über den tatsächlichen Herstellungskosten, welche sich bei Ermittlung durch eine Kostenrechnung ergeben würden. Größere Betriebe, welche sich eine genaue Kostenrechnung "leisten" können, werden somit günstiger bilanzieren als kleine Betriebe. Umgekehrt stellt die Möglichkeit der Schätzung in Höhe der festgelegten Pauschsätze für schlecht arbeitende Betriebe einen steuerlichen Vorteil dar.

IV. DIE AUSLEGUNG DER TEILWERTVERMUTUNGEN IN DER STEUERBILANZ

Bühler - Scherpf bezeichnen den Teilwert als "anteiligen Betriebswert". ⁴⁾ Er stellt gemäß § 6 EStG eine "bescheidene Möglichkeit legaler Gewinnregulierung" ⁵⁾ dar. Diese gewinnt heute angesichts einer hohen Steuerbelastung und fehlender (Sonder-) Abschreibungsmöglichkeiten an Bedeutung.

Es erhebt sich nun die Frage, ob bei einem Klein- und Mittelbetrieb infolge dessen besonderer Struktur ein anderer Ansatz des "anteiligen Betriebswertes" gegeben ist als beim Großbetrieb. Eine unterschiedliche Beurteilung können die im Verhältnis zum Betriebsvermögen geringe Rentabilität beim kleinen Betrieb und die hohe Zahl der einzelnen, untereinander austauschbaren Wirtschaftsgüter des großen Betriebes begründen. Der Klein- und Mittelbetrieb ist weiter gekennzeichnet durch

1) etwa beim Buchbindergewerbe: Preisverzeichnis des Bundes der Buchbinderinnungen; vgl. "Betriebsprüfungskartei ...", a.a.O. Stichwort "Buchbinderei", Abschn. III, S. 3 ff

2) Weinzierl, A., "Steuerhandbuch für Brauereien ...", Mälzereien sowie die gesamte Getränkeindustrie", Nürnberg 1962, S. 75

3) Weinzierl, A., "Steuerhandbuch für Brauereien ...", a.a.O. S. 83

4) Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a.a.O. S. 324 ff

5) Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a.a.O. S. 325

die tragende Mitarbeit des Unternehmers, die sich im Gesamtwert des Betriebes ausdrückt. Der Geschäftswert beruht hier nur auf einer Person, ihm wird im Rahmen des Gesamtwertes ein im Verhältnis hoher Anteil zugemessen, da das Vermögen des kleinen Betriebes in der Regel absolut gering ist. Des weiteren ist die Zahl und auch der Wert der Wirtschaftsgüter in dieser Betriebsgröße absolut niedrig. Darum hat im Klein- und Mittelbetrieb jedes einzelne Wirtschaftsgut für einen Käufer eine weit größere Bedeutung als im Großbetrieb, welcher in der Regel zumindest mehrere gleichartige Aggregate aufweist.

Der Höhe des Teilwertes eines Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Anschaffung entspricht bei Wirtschaftsgütern des Anlagekapitals der Anschaffungs- und Herstellungspreis ¹⁾. Gründe für einen niedrigeren Teilwertansatz für spätere Zeitpunkte zwischen dem fortgeführten Wiederbeschaffungswert und dem Einzelveräußerungspreis sind nach Bühler - Scherpf ²⁾:

Sinken der Herstellungskosten,

Unrentierlichkeit der Anlage und

Unrentierlichkeit des ganzen Betriebes

In jedem Fall ist für eine Teilwertabschreibung eine voraussehbare Dauer der Ursache Voraussetzung ³⁾.

Der Teilwert im Hinblick auf die Zahl der gleichartigen Einzelwirtschaftsgüter des Anlagevermögens:

Ein Betrieb kann mehrere gleiche Wirtschaftsgüter besitzen, die gegenseitig ausgetauscht werden können. Hier ist es organisatorisch einfacher, einen nahezu gleichbleibenden Betriebsablauf aufrechtzuerhalten, wenn ein Aggregat ausfällt. Es sei nur auf den LKW-Fuhrpark verwiesen. Für einen Kleinbetrieb, der nur einen Lieferwagen besitzt, hat darum dieses einzige Aggregat eine größere Aufgabe im Rahmen seines Betriebes. Entsprechend diesen Überlegungen wurde 1936 der Begriff der "erhöhten Wiederbeschaffungskosten für betriebsarteigene Wirtschaftsgüter" geschaffen ⁴⁾. Es ging um einen Teilwertzuschlag zum Wiederbeschaffungswert. Dieser sollte umso höher sein, je länger eine Wiederbeschaffung eines "Engpaß-aggregates" dauern würde.

Diese Lehre wurde bereits damals abgelehnt, vor allem von Zitzlaff ⁵⁾: "Die Lehre von den erhöhten Wiederbeschaffungskosten würde umso eher eingreifen, je klei-

1) vgl. RFH-Urteil v. 26.6.1935, RStBl 1935, S. 1496

2) Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 333; ebenda sind mehrere einschlägige RFH-Urteile angeführt

3) vgl. BFH-Urteil v. 8.10.1957, BStBl 1957 III, S. 442

4) vgl. Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 335

5) Zitzlaff, "Nochmals der Teilwert", in StuW Teil I 1939, 18. Jg. Sp. 986

ner der Betrieb ist. Die ganz großen Betriebe werden, abgesehen vielleicht von Fällen höchster geschäftlicher Anspannung immer in der Lage sein, einzelne Teile eine Zeitlang stillzulegen, ohne daß der Betrieb dadurch beeinträchtigt wird ... Hier werden also betriebsarteigene Anlagegegenstände im allgemeinen nicht vorkommen. Hingegen wird bei den kleinen Betrieben, z.B. der Ausfall der Hauptmaschine leicht dazu führen, daß der ganze Betrieb einige Zeit aussetzen muß".

Die Lehre von den betriebsarteigenen Wirtschaftsgütern wurde vom Bundesfinanzhof aufgegeben. Der Teilwert kann nicht höher als die Wiederbeschaffungskosten sein ¹⁾. Allerdings könnte deren Wert dann selten unter dem fortgeführten Wiederbeschaffungswert liegen. Bei einem Großbetrieb mit vielen Einzelaggregaten wird der Teilwert umgekehrt näher an den Einzelveräußerungspreis heranrücken. Ein Erwerber würde unter Umständen verzichten, wegen eines Teiles der Einzelaggregate einen höheren Gesamtpreis zu bezahlen. Wenn ein Erwerber solche Wirtschaftsgüter überhaupt bei einem Betriebsübergang mitübernimmt, wird er nicht mehr als den Einzelveräußerungspreis dafür entrichten. Dies kann auch bei Wirtschaftsgütern der Fall sein, welche - für sich betrachtet - noch "rentierlich" sind, jedoch zur Fortführung des Betriebes nicht benötigt werden. Solche Wirtschaftsgüter sind in weit größerem Umfang im Großbetrieb zu finden.

Der RFH gestattet bei Unrentierlichkeit der Wirtschaftsgüter eine Teilwertabschreibung. Ein Gegenstand ist dann rentierlich, wenn er im Verlustfalle wiederbeschafft würde ²⁾. Nach Jacob ³⁾ zielt diese Erläuterung in Wirklichkeit auf den Begriff der Wirtschaftlichkeit des Wirtschaftsgutes im Betrieb. Zusätzliche Anlagegüter, welche sich noch im Unternehmen befinden, aber etwa wegen mangelnder Aufträge oder Überalterung nicht genutzt werden können, dürfen auf den Einzelveräußerungspreis abgeschrieben werden. Es fehlt hier auf alle Fälle die Rentierlichkeit der Anlagegüter. "Insbesondere ist dem Steuerpflichtigen nicht versagt, einzelne ... Maschinen im Wert herunterzusetzen, weil sie für den Betrieb nicht mehr den entsprechenden Nutzen gewähren" ⁴⁾. Umgekehrt ist ein für den Betrieb einzigartiges Wirtschaftsgut in Orientierung am Wiederbeschaffungspreis zu bewerten.

Ein großer Betrieb besitzt mehrere gleichartige Wirtschaftsgüter. Dies läßt noch nicht den Schluß zu, daß diese unrentierlich seien und somit bei Verlust nicht

1) vgl. RFH-Urteil v. 15.5.1952, BStBl 1952 III, S. 169

2) vgl. RFH-Urteil v. 14.12.1926, Slg. Bd. 20, S. 87

3) Jacob, Herbert, "Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen", Wiesbaden 1961, S. 159

4) RFH-Urteil v. 30.3.1938, RStBl 1938, S. 770/772

mehr beschafft würden. Oft liegt gerade in der zusätzlichen Funktion eines Wirtschaftsgutes der Wert für den Betrieb. Man denke an eine Brauerei mit Mälzerei, welche als Hauptenergiequelle über eine zentrale Ölheizung verfügt, daneben aber noch einzelne Kohlenfeuerungsstellen bestehen läßt.

Somit gibt die Tatsache, daß der größere Betrieb über mehrere gleichartige Wirtschaftsgüter verfügt, keine Begründung für einen unterschiedlichen Teilwert von Wirtschaftsgütern im kleinen und großen Betrieb.

V. DIE BESCHRÄNKTE AUSÜBUNG DES PASSIVIERUNGSRECHTES IN DER STEUERBILANZ

"Da der Gewinn durch die Höhe der Passivierungen ebenso wie durch die der Aktivierungen bestimmt wird, werden bei normaler Interessenlage steuerliche Rücksichten der Unternehmung veranlassen, darauf zu achten, die Passiva auf jeden Fall in nicht zu geringem Betrag einzusetzen".¹⁾

Dieses Streben ist besonders bei jenen Bilanzpositionen festzustellen, für die mehr oder weniger nur eine Schätzung die Grundlage der Ermittlung bilden kann. Das sind vor allem Wertberichtigungen und Rückstellungen. Diese faßt Vogt unter dem Begriff Vorsichtsrückstellungen zusammen²⁾. Hier hat der Steuerpflichtige ein gewisses Wahlrecht, da deren Höhe nur durch Schätzung innerhalb von gewissen oberen und unteren Grenzen festzusetzen ist. Die untere Grenze kann Null sein.

Besteht nun im kleinen Betrieb eine geringere Möglichkeit zu einer derartigen Steuerpolitik?

Die Grenzen sind durch die allgemeinen Bewertungsgrundsätze gegeben. Der kleine Betrieb hat grundsätzlich weniger Geschäftsvorfälle, welche zu einer Rückstellungsbildung Anlaß geben können. Darüber hinaus können gewisse Tatbestände nur bei großen Betrieben auftreten, etwa laufende Inanspruchnahmen aus Prozessen.

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist auch hinsichtlich dieser Vorsichtsrückstellungen zu beachten. Für deren Höhe in der Steuerbilanz des kleinen Betriebes ergibt sich das gleiche handelsrechtliche Problem, wie es bereits bei Behandlung der Abschreibungen dargestellt wurde. Allein daraus ergibt sich bereits eine gewisse Einschränkung der Passivierungsmöglichkeit.

1) Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 243

2) vgl. Vogt, Fritz J., "Bilanztaktik - Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß", 6. Aufl., Heidelberg 1963, S. 236 ff, Anm. E 458 ff

Im Gegensatz zu den Ergänzungsrückstellungen. Diese sind Verpflichtungen, bei denen es üblich ist, sie im Kontokorrent zu führen.

Je kleiner der Betrieb ist, desto eher ergeben sich Meinungsverschiedenheiten über die Bilanzierung dieser Positionen zwischen Finanzverwaltung und Betrieb, insbesondere bei der Betriebsprüfung. Das hat einen doppelten Grund: Einmal ist dem Kleinunternehmer die steuerliche und betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise fremd. Zum anderen werden die Rückstellungen und Wertberichtigungen oft erfolgspolitisch verwendet, um ein bestimmtes Bilanzergebnis zu erreichen. Eine Gewinnbeeinflussung ist jedoch nur im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung möglich. Diese verlangen die Beachtung der Bilanzkontinuität in Bewertungsfragen ¹⁾.

Das Bilanzierungswesen der Klein- und Mittelbetriebe ist meist nur wenig entwickelt. Oft fehlt das erforderliche betriebswirtschaftliche Verständnis. Auch ist der Aufbau des Rechnungswesens teilweise nur auf Erfassung der äußerlichen Bestands- und Kreditbewegungen abgestellt. Die Vorgänge werden hier erst gebucht, sobald sie zu einer tatsächlichen Vermögensverschiebung geführt haben. Die Buchung erfolgt daher nicht zum betriebswirtschaftlich erforderlichen Zeitpunkt, als der Geschäftsvorfall wirtschaftlich begründet wurde.

Rein praktisch ergibt sich daraus folgender Nachteil: Der Steuerberater kann solche Geschäftsvorfälle nur berücksichtigen, wenn er von ihnen erfährt, eine primär richtige Abgrenzung und Buchung würde zu einer besseren Erfassung der Passivierungsmöglichkeiten führen.

Ein wesentliches Merkmal der Unterscheidung der kleinen und großen Betriebe ist die Zahl der Geschäftsvorfälle, welche eine Vorsichtsrückstellung begründen können. Wegen deren geringer Zahl werden die Rückstellungen in der Steuerbilanz umso mehr "Zufallscharakter" haben, je kleiner der Betrieb ist. Daher wird beim Klein- und Mittelbetrieb immer die Einzelbewertung vorherrschend sein.

Das sei am Beispiel der Wertberichtigung erläutert: Je höher der absolute Forderungsbestand ist, desto mehr tritt in der Regel das Einzeldelcredere hinter der Pauschalfeststellung zurück. Ein sehr kleiner Forderungsbestand ist für den Kaufmann überblickbar, dieser kann daher leichter eine Einzelbewertung vornehmen. In solchen Fällen ist eine vollständige Nachprüfung durch die Finanzverwaltung im Rahmen objektiv gegebener Umstände, etwa dem Schriftverkehr usw., denkbar, was im großen Betrieb allein aus arbeitstechnischen Gründen nicht möglich sein wird. Allerdings ist das Pauschaldelcredere nicht auf den größeren Betrieb beschränkt. Dies zeigt schon ein RFH-Urteil des Jahres 1930: Auch bei kleinem

1) vgl. Vogt, J.F., "Bilanztaktik", a.a.O. S. 338 ff, Anm. L 670 ff; "Der Wechsel ist zulässig, wenn dadurch eine richtige Bewertung erreicht wird". Ein willkürliches Hin- und Herschwanken ist auf keinen Fall mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu vereinbaren.

Kundenstamm ist jahrelanges Ausbleiben von Ausfällen nicht ohne weiteres ein Beweis für hervorragende Güte von Außenständen. Die Gesamtheit der Forderungen eines Betriebes ist als Einheit zu betrachten.¹⁾ Auch neuere Urteile des BFH stellen dem Kaufmann die Wahl seiner Bewertungsmethoden grundsätzlich frei.²⁾

Ein Pauschalsatz wird jedoch entsprechend dem Gesetz der großen Zahl beim Großbetrieb eher nachgewiesen und belegt werden können. Für eine Nachprüfung ist nicht die bisherige und spätere Entwicklung der Verhältnisse, sondern auch der externe Branchenvergleich maßgeblich. Diese Tatsachen sprechen eher für einen gleichmäßigen Ansatz des Pauschaldekredites innerhalb der verschiedenen Betriebsgrößen. Trotzdem wird man unterstellen können, daß der kleine und mittlere Unternehmer eine objektiv richtigere Schätzung der Einzelrisiken leichter durchführen kann. Die Betriebsprüfung wird deshalb beim Klein- und Mittelbetrieb dem Pauschaldekredite weit mehr Aufmerksamkeit schenken. Dies wird umso mehr der Fall sein, wenn daneben noch eine Einzelwertberichtigung vorgenommen wurde.

Ähnliche Gesichtspunkte ergeben sich bei den eigentlichen Rückstellungen. Hier muß eine Verursachung vorliegen, etwa ein Prozeß. Die Höhe der Verpflichtung daraus muß geschätzt werden. Dabei steht die Möglichkeit der Einzelbewertung beim Klein- und Mittelbetrieb noch mehr an erster Stelle als bei den Wertberichtigungen. Als Beispiel sei auf die Garantierückstellungen verwiesen. Beim Klein- und Mittelbetrieb ist durch geringen Absatz nur ausnahmsweise mit Inanspruchnahmen zu rechnen, bei einer hohen Absatzzahl gibt es dagegen immer eine gewisse Zahl von Garantiefällen.

Die Pensionsrückstellungen zählen zu den Ergänzungsrückstellungen. Nach § 6 a EStG ist eine derartige Rückstellung nur bei steuerlich berücksichtigungsfähigen Pensionszusagen und auf Grund einer versicherungsmathematischen Berechnung zulässig. Dieser Möglichkeit ist ein starker Einfluß auf die betriebliche Selbstfinanzierung zuzuschreiben. Zwar steht grundsätzlich jedem Betrieb der für Pensionsanwartschaften zurückgestellte und von der Besteuerung freigestellte Betrag für die Investitionsfinanzierung jahrelang zur Verfügung. Doch ist die Höhe des

1) RFH-Urteil v. 13.11.1930, in StuW 1931, 10. Jg., Urteil Nr. 20, angeführt bei Bühler - Scherpf, "Bilanz und Steuer", a. a. O. S. 375

Diese bemerken allerdings, daß dieses Urteil dem späterhin immer stärker hervortretenden Grundsatz der Einzelbewertung widerspricht; vgl. dazu Fußnote Nr. 33, ebenda S. 375

2) BFH-Urteil v. 1.4.1958, BStBl 1958 III, S. 291, sowie BFH-Urteil v. 20.3.1963, StRK EinkStG § 5 R. 356 - BFH I 301/61. Die Schätzung des Kaufmanns muß "objektiv durch die Verhältnisse des Betriebes gestützt sein."

Betrages von der Zahl der Betriebsangehörigen, also von der Betriebsgröße, abhängig. Großen Unternehmungen eröffnen sich hierdurch andere Finanzierungsmöglichkeiten als den Klein- und Mittelbetrieben. Solche Betriebe müssen bei der Bilanzierung von Pensionszusagen die Auswirkung in der zugleich als Handelsbilanz dienenden Steuerbilanz beachten. Darüber hinaus wiegt das Risiko aus Pensionszusagen bei Klein- und Mittelbetrieben wesentlich schwerer. Schon allein einige unerwartete Pensionsfälle können diese Betriebe untragbar belasten. Je größer die Zahl der Pensionszusagen ist, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit einer unerwarteten Häufung. Kleine und mittlere Betriebe werden sich deshalb bei einer Versicherungsgesellschaft rückversichern. Pensionszusagen wirken sich daher bei ihnen im Gegensatz zu jenen der Großbetriebe eher negativ als positiv auf ihre Selbstfinanzierungsmöglichkeiten aus. Erhärtet wird diese Ansicht durch das Ergebnis einer im Jahre 1959 angestellten Untersuchung:¹⁾

Eine betriebliche Altersfürsorge für die Gefolgschaft liegt vor

bei Betrieben unter	49 Arbeitnehmern zu	5 %
" " von	50 - 199	" zu 17 %
" " von	200 - 999	" zu 30 %
" " über	1000	" zu 53 %

Die Bildung von Pensionsrückstellungen ist auf Grund der angeführten Argumente nur Großbetrieben möglich. Diese können ein gewisses Maß an Kapitalkraft zur Selbstversicherung aufbringen.

Die betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen des Passivierungsrechtes sind bei den einzelnen Betriebsgrößen sehr unterschiedlich. Deshalb kann man nicht von einer gleichmäßigen Anwendung der bilanziellen Rückstellungsmöglichkeiten sprechen.

VI. DIE VERFLECHTUNG VON PRIVATLEBEN UND BETRIEB IN IHRER AUSWIRKUNG AUF DIE BETRIEBSAUSGABEN

Je kleiner ein Betrieb ist, desto größer ist die betriebliche Einwirkung auf den privaten Sektor der Lebenshaltung der Unternehmerfamilie, was vor allem die Gegenüberstellung von Betriebsausgaben und Lebenshaltungskosten zeigt. Bei der Anwendung steuerlicher Vorschriften und deren Auslegung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung kann eine Bevorzugung oder Benachteiligung dieser Unter-

1) Entnommen aus: Reigrotzki, Erich, "Die betriebliche Sozialpolitik bei Unternehmen verschiedener Größe" in: Arndt, Helmut (Herausgeber), "Die Konzentration in der Wirtschaft", Band II "Ursachen der Konzentration", Schriften des Vereins für Socialpolitik (Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften) Band 20/II, Berlin 1960, S. 1460

nehmer entstehen. Eine besondere Situation ergibt sich im Klein- und Mittelbetrieb, wenn gewisse betriebliche Ausgaben einen privaten Aufwand ersetzen. Dieser Vorteil, der an sich nichts mit der Besteuerung zu tun hat, wird die positive Wirkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben noch verstärken. Ein Beispiel dafür ist der Besuch der Familie des Bäckermeisters beim Gastwirt zur Kundenwerbung. Hier liegt kein privater Aufwand vor, wenn die Ausgaben nur aus betrieblichen Gründen getätigt wurden. Trotzdem bringen diese Ausgaben auch eine Verbesserung der privaten Lebenshaltung. Allerdings ist diese Art von Ausgaben der Art und der Höhe nach zwar selten und bei Unternehmern aller Betriebsgrößen anzutreffen, eine verhältnismäßig große Bedeutung dürfte jedoch beim Kleinunternehmer liegen.

Weit häufiger kommt ein Nebeneinander von Betriebsausgaben und Lebenshaltungskosten vor. Unter dem Gesichtspunkt der Gleichheit und Besteuerung bemüht sich die Finanzverwaltung, den Privatanteil zu ermitteln und zu versteuern. Den Ausgangspunkt bilden die gesetzlichen Definitionen der Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und der Lebenshaltungskosten (§ 12 Ziff. 1 EStG). Zu ihrer Abgrenzung sind die allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts anzuwenden. Als Hilfsmittel dazu wird die "typische Betrachtungsweise" herangezogen, um einen wirtschaftlichen Tatbestand in seinem mannigfaltigen Auftreten für steuerliche Zwecke werten zu können ¹⁾. Ist die Typisierung durch die Rechtsprechung vernünftig und wohlabgewogen und entspricht sie den wirtschaftlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Entwicklung, so wird sie ihren Zweck, nämlich die Erledigung von Massenaufgaben, erfüllen können. Allerdings will Strickrodt ²⁾ der Typisierung nur eine Beweislastfunktion zuweisen, jedoch keine rechtsgestaltende Bedeutung. Im Interesse der gleichmäßigen Besteuerung kann dabei kein großer Ermessensspielraum gelassen werden.

Überschneiden sich nun Betriebs- und Privatsphäre bei einer Betriebsausgabe, so ist dem Steuerpflichtigen oft ein Nachweis der betrieblichen Aufwendungen im einzelnen nicht möglich. In solchen Fällen muß eine Aufteilung durch Schätzung erfolgen. Dabei sind die Unterschiede der Ausgabenarten zu untersuchen. Der

1) "Einen Weg zur Ausschaltung der in der Realität gegebenen mannigfaltigen Erscheinungsformen bietet die zunehmende Abstraktion zwecks Auffindung der Grundform (Typus)."

Wetter, Peter, "Die Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Kosten der Lebenshaltung in ihrer steuerlichen Bedeutung", Diss. Universität München 1958, S. 44

2) Strickrodt, G., "Allgemeines Steuerrecht", Band I von Bühler Ottmar, - Strickrodt, G., "Steuerrecht-Grundriß in zwei Bänden", 3. Aufl., Wiesbaden 1960, S. 170

Steuerpflichtige hat dazu eine Begründung zu geben (§ 171 AO). Hinsichtlich der Aufteilung kann man drei Arten unterscheiden ¹⁾:

- 1) In einen betrieblichen Vorgang spielen private Dinge lediglich mit herein oder umgekehrt. Der Charakter der Ausgabe wird dadurch nicht berührt.
- 2) Sind betriebliche und private Ausgaben aus einem Anlaß entstanden, der sich in zwei Vorgänge aufspalten läßt, von denen der eine ausschließlich betrieblicher und der andere ausschließlich privater Natur ist, so läßt sich eine einwandfreie Trennung vornehmen.
- 3) In den meisten Abgrenzungsfällen sind die fraglichen Aufwendungen teilweise betrieblich und teilweise privat veranlaßt (z.B. Kleidung). Für eine Aufteilung wird hier immer die Schätzung notwendig sein. "Dabei ist allerdings Voraussetzung, daß ein betrieblicher Aufwand feststeht und somit deutlich erkennbar geworden ist; es genügt also nicht, daß ein betrieblicher ... Aufwand zwar vorliegen könnte, dies aber nicht eindeutig feststellbar ist". ²⁾

Den kleinen Betrieben kann es von Vorteil sein, daß Lebensführung und Betrieb so eng verknüpft sind. Zumindest die Vermutung für einen betrieblichen Aufwand wird oft gegeben sein, etwa hinsichtlich der Telephonebühren. Im folgenden sollen einige wichtige Aufwandsarten, welche auch die private Lebensführung berühren können, in ihrer steuerlichen Auswirkung im Klein- und Mittelbetrieb untersucht werden.

- 1) Der Kleinbetrieb, etwa eine Schneiderwerkstatt, liegt oft in der Privatwohnung des Unternehmers. In diesem Fall ist eine einwandfreie Trennung möglich. Ausgehend von den tatsächlich bezahlten Ausgaben für die Wohnung wird der auf die Arbeitsräume treffende Anteil, etwa nach der Fläche, als Betriebsausgaben zugelassen. Befindet sich der Betrieb im eigenen Haus, so wird der Anteil des Mietwertes abgezogen. Grundsätzlich müßten beide Fälle den gleichen Betrag ergeben, jedoch wird in der Regel der Mietwert der Eigenwohnung nicht der tatsächlich zu bezahlenden Miete für eine gleichwertige Wohnung entsprechen. Schwierig wird die Trennung bereits in folgendem Fall:

Ein Unternehmer, dessen Privatwohnung von seinem Einzelhandelsbetrieb getrennt ist, begehrt die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausgaben für ein "häusliches Büro". Hier sollen die Buchführung und sonstige Verwaltungsarbeiten erledigt werden. In diesem Fall ist zu prüfen, ob nicht be-

1) Wetter, P., "Die Abgrenzung der Betriebsausgaben ...", a.a.O. S. 56 ff

2) Wetter, P., "Die Abgrenzung der Betriebsausgaben ...", a.a.O. S. 58

triebliche Dinge nur in geringfügigem Umfang die private Sphäre berühren¹⁾. Je typischer Aufwendungen zu den Lebenshaltungskosten gehören, desto strengere Anforderungen sind in den Nachweis ihrer beruflichen Veranlassung zu stellen. Ein Abzug wird somit nur zugelassen, wenn der betriebliche Teil über einen gewissen Mindestumfang hinausgeht²⁾.

Sofern unter diesem Gesichtspunkt keine Abzugsfähigkeit gegeben ist, ergibt sich eine Benachteiligung des Kleinbetriebes. Gewisse Kosten entstehen in der Regel bei jeder Benutzung der Privatwohnung.

- 2) Ein ähnliches Problem ergibt sich bei den Ausgaben für Heizung, Licht und Reinigung: Ein kleiner Zeitschriftenverlag verfügt über kein geeignetes Konferenzzimmer zur Abhaltung der Redaktionsbesprechungen. Daher werden diese in der Privatwohnung des Verlegers abgehalten. Bei der Gewinnermittlung wird der Abzug der anteiligen Kosten begehrt. Die Rechtsprechung will die Abzugsfähigkeit zulassen, wenn sich diese Ausgaben von anderen gleichartigen Ausgaben, die privaten Zwecken dienen, leicht und einwandfrei trennen lassen³⁾. Dies kann in diesem Beispiel vor allem für die Kosten der Reinigung nach jeder Besprechung angenommen werden.

Allgemein wird die Schlußfolgerung naheliegen, daß in bestimmten Fällen der kleine Betrieb benachteiligt ist. Nämlich, wenn er gezwungen ist, einen Teil seiner Tätigkeit - insbesondere der Verwaltungstätigkeit - in die Privatwohnung zu verlegen.

1) vgl. dazu BFH-Urteile, welche jedoch ausschließlich zu Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit ergangen sind:

BFH-Urteil v. 1.12.1950, BStBl 1951 III, S. 42

BFH-Urteil v. 8.11.1956, BStBl 1957 III, S. 56

2) "Die Rechtsprechung gelangte dann unter Anwendung der typisierenden Betrachtungsweise und unter Berufung auf die Grundsätze der Klarheit und Einfachheit der Handhabung der Steuergesetze und auf die Bedürfnisse der Praxis dazu, Aufwendungen, die ihrer Art nach üblicherweise zu den Lebenshaltungskosten gehören, steuerlich auch dann als solche zu behandeln, wenn sie gleichzeitig unmittelbar sowohl beruflich als auch privat verursacht sind." Herrmann - Heuer, "Kommentar zur Einkommensteuer ...", a.a.O. Anm. 3 zu § 12, S. E 791

Der Begriff "beruflich" darf hier wohl dem Begriff "betrieblich" gleichgesetzt werden.

3) Herrmann - Heuer, "Kommentar zur Einkommensteuer...", a.a.O., Anm. 3 zu § 12, S. 791

- 3) Der Eigenverbrauch darf als Teil der Privatentnahme den steuerlichen Gewinn nicht schmälern (§ 4 Abs. 1 EStG). Er ist grundsätzlich aufzeichnungspflichtig¹⁾. Einkommensteuerlich ist er mit dem Teilwert auszubuchen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG). Der Teilwert umfaßt auch die Leistung des Unternehmers²⁾. Nach dem Wortlaut der Teilwertdefinition müßte demnach ein Gastwirt für die Verpflegung seiner Familie einen höheren Betrag verbuchen als er privat aufwenden würde, da der Wert der Arbeitsleistung der Hausfrau nicht gerechnet wird. Nach Hermann - Heuer³⁾ wird man aber eine Ausnahme zu machen haben für den Fall, "daß der Steuerpflichtige einen Gegenstand von vorneherein für private Zwecke herstellt; dann entnimmt er jeweils nur das Material, den Lohnanteil usw., so daß der Wert der eigenen Arbeitsleistung nicht als Entnahme zu behandeln ist; z.B. ein Bauunternehmer errichtet aus Mitteln des Betriebes ein ausschließlich privat genutztes Wohnhaus". Nur eine solche Regelung kann eine Gleichbehandlung der verschiedenen Betriebsgrößen erreichen, weil in den größeren Betrieben die effektive Mitarbeit des Unternehmers absinkt. Dies zeigt gerade das von Hermann - Heuer angeführte Beispiel des Baugewerbes. Nach der Betriebsprüfungskartei⁴⁾ beträgt die produktive Arbeitsleistung des Meisters im Baugewerbe durchschnittlich pro Jahr:

Meister mit 1 bis 2 Gehilfen		2200 Stunden
Meister mit 3 "		1800 "
Meister mit 4 "		1300 "
Meister mit 5 "		700 "

Danach kommt also der Meister mit zwei Gehilfen auf einen geringeren Entnahmewert als der Meister mit fünf Gehilfen. Diese geringe Gewinnzurechnung entspricht der geringeren Erhöhung der Betriebsausgaben durch den privaten Hausbau. Den Nichtansatz der Arbeitskraft des Unternehmers

-
- 1) Eine formelle Ausnahme besteht heute nur bezüglich des Eigenverbrauches in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. vgl. "Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung" v. 5.7.1935, RGBl 1935, S. 908 - § 2 Abs. 3
- 2) vgl. Hermann - Heuer, "Kommentar zur Einkommensteuer ...", a. a. O. Anm. 12 zu § 6, S. E 385; "Vom Teilwert kann ein Abschlag wegen Verwendung der eigenen Arbeitskraft des Unternehmers gemacht werden."
- 3) Hermann - Heuer, "Kommentar zur Einkommensteuer ...", a. a. O. Anm. 12 zu § 6, S. E 385; ebenda angeführt: anderer Ansicht Erlaß des RdF v. 24.7.1944, RStBl 1944, S. 521 für "im Betrieb" hergestellte Gegenstände.
- 4) "Betriebsprüfungskartei ...", a. a. O. Stichwort "Hochbau", Abschn. 3 b, S. 8

bei der Bewertung der Entnahme gesteht der Bundesfinanzhof nur dann zu, wenn ein Gebäude auf einem nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück errichtet wird ¹⁾. In diesem Falle ist nicht das Gebäude entnommen, sondern nur das Material und die bezahlten Arbeitslöhne, sowie der sonstige Aufwand. "Wird dagegen das Gebäude auf einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück errichtet, so ist im Fall der Entnahme das bebaute Grundstück mit seinem Teilwert anzusetzen. Dieser ist ein objektiver Wert, der auf der Marktlage beruht, wie sie am Bilanzstichtage besteht." ²⁾

- 4) In bestimmten Branchen, insbesondere im Gaststättengewerbe, erfolgt die Verpflegung der Unternehmerfamilie ganz oder zum Teil durch den Betrieb. Die Ermittlung und Einzelaufzeichnung des Eigenverbrauchs bereitet in den Klein- und Mittelbetrieben große Schwierigkeiten. Daher hat die Finanzverwaltung die Schätzung des Eigenverbrauchs für bestimmte Gewerbebezüge nach der Zahl der im Haushalt des Unternehmers lebenden Personen (ausgenommen Betriebspersonal) zugelassen ³⁾. Hierzu werden in Übereinstimmung mit den Berufsverbänden besondere Pauschsätze für jeden Veranlagungszeitraum bekanntgegeben ⁴⁾. Diese Sätze betragen für Gastwirtschaften der Richtsatzgruppe Süd bei Abgabe von kalten und warmen Speisen (ohne Tabakverbrauch) ab 1961 jährlich ⁵⁾

DM

für männliche Personen über 17 Jahre	1.200 - 1.608
für weibliche Personen über 14 Jahre	696 - 936
für männliche Personen von 14-17 Jahren	696 - 936
für Kinder von 1 - 14 Jahren	348 - 468

Für eine Unternehmerfamilie mit zwei Kindern (Sohn 15 Jahre, Tochter 10 Jahre) errechnet sich folgender Eigenverbrauch jeweils zu Durchschnittswerten:

1) BFH-Urteil v. 4.8.1959, BStBl 1959 III, S. 421

2) BFH-Urteil v. 4.8.1959, BStBl 1959 III, S. 421

3) Abschn. 29 Abs. 2 Ziff. 5 EStR

4) vgl. dazu "Handbuch der Steuertarife - Übersichten - Tarife und Formeln", Herausgeber Karl Peter, NWB-Textausgaben, Loseblattsammlung Herne/Berlin 1959, Fach 3

5) entnommen aus: "Betriebsprüfungskartei ...", a. a. O. S. Teil III, Stichwort "Gastwirtschaften", Abschn. VI 3, S. 44; entsprechende Werte gibt es auch für den Lebensmitteleinzelhandel und ähnliche Gewerbebezüge

	DM
Unternehmer	1.404
Ehefrau	816
Sohn	816
Tochter	<u>408</u>
jährlich insgesamt	3.444
monatlich $1/12 =$ DM 287	

Es soll hier nicht entschieden werden, ob diese Sätze angemessen sind, jedenfalls sind sie als Mindestwerte anzusehen. Der Unternehmer kann über diese Beträge hinaus die Ausgaben für eine bessere Verpflegung in einem gewissen Rahmen über den Wareneinsatz steuerfrei verbuchen. Diese Möglichkeit bedeutet eine Begünstigung bestimmter Wirtschaftszweige, sofern sie im kleingewerblichen Rahmen betrieben werden. Sie steht allerdings auch größeren Betrieben offen, man wird aber der Auswirkung auf die Lebenshaltung der Unternehmerfamilie keine große Bedeutung zumessen können. Gerade beim steuerlichen Belastungsvergleich mit der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird diese Möglichkeit vom Kleinunternehmer berücksichtigt werden.

- 5) Die gleiche Wirkung hat die Aufteilung der Aufwendungen für die Haltung eines Kraftfahrzeuges. Diese Möglichkeit ist allerdings nicht ausschließlich für kleine Betriebsgrößen gegeben. Hier hat sich eine gewisse Pauschalierung des Privatanteils herausgebildet ¹⁾. Da jede Schätzung grundsätzlich Vor- und Nachteile für den Steuerpflichtigen bringen kann, ist grundsätzlich keine Bevorzugung zu erkennen. Diese ergibt sich erst, wenn der Unternehmer - der Satz der Schätzung ist ihm bekannt - darüber hinaus Privatfahrten unternimmt. Die Aufteilung von privatem und betrieblichem Kraftfahrzeugaufwand geschieht bei Unternehmern, die sich nur Betriebsfahrzeuge leisten können oder wollen. Das Problem entfällt, wenn neben dem betrieblichen Kraftfahrzeug auch ein privater Wagen zur Verfügung steht.
- 6) Ähnlich wie ein zusätzlicher Freibetrag für alle Gewinnsteuern wirkt ein Teil der Pauschsätze, welche die Finanzverwaltung zum Ausgleich der Reisekosten zuläßt. Die Ausnutzung ihrer Vorteile ist allerdings nur solchen Unternehmern möglich, die öfters außerhalb der Betriebsgemeinde zu tun haben. Wenn ein Unternehmer wöchentlich einmal einen vollen Reisekostenpauschbetrag in Anspruch nehmen kann, ergibt sich ein Betrag

1) Von dem Nachweis des Umfanges der betrieblichen Nutzung kann nach Abschn. 118 Abs. 2 EStR abgesehen werden, wenn für die private Nutzung ein Anteil von 20 - 25 v. H. angenommen wird.

von etwa DM 1.000 ¹⁾, dieser Wert mindert voll den steuerlichen Gewinn. Die Auswirkung der tatsächlichen Reisekosten auf die Liquidität des Betriebes ist in der Regel kleiner. Die Bedeutung dieser Möglichkeit, den Gewinn zu mindern, ist natürlich am größten bei den kleinsten Betrieben, weil durch die wirtschaftliche Lage hier der Unternehmer meist zur Sparsamkeit gezwungen ist. Er wird daher versuchen, die tatsächlichen Ausgaben so gering wie möglich zu halten. Dadurch erhöht sich die Gesamt-ersparnis. Somit ermöglichen die Pauschbeträge eine steuerliche Differentialrente des sparsamen Unternehmers.

Gerade für den Klein- und Mittelbetrieb ist wirtschaftlich der Ersatz gewisser (zusätzlicher) Lebenshaltungskosten von Bedeutung. Da ist einmal das Kraftfahrzeug, das man sich "ohne den Betrieb" nicht anschaffen würde. Zum anderen hat die Familie des Unternehmers gewisse Vergünstigungen, welche sich als Kostenverlagerung vom privaten auf den betrieblichen Sektor auswirken. Diese Möglichkeit bedeutet natürlich am meisten für die Unternehmer, welche die geringsten Einkommen beziehen. Das Problem der Verflechtung von betrieblichen und privaten Ausgaben ist somit nicht nur von der rein steuerlichen Seite zu betrachten, vielmehr gewinnt es im Hinblick auf die Lebensfähigkeit des kleingewerblichen Betriebes auch eine große betriebswirtschaftliche Bedeutung. Der Unternehmer rechnet bei derartigen Aufwendungen nicht nur mit einem betrieblichen Nutzen, sondern auch zugleich mit einer Ersparnis auf dem privaten Sektor, die steuerlichen Vorteile wird er hier erst in zweiter Linie werten. Je größer der Betrieb ist, je mehr der Unternehmer höheren Einkommensklassen angehört, desto mehr tritt die steuerliche Ersparnis in den Vordergrund.

1) Es handelt sich hier um Pauschbeträge für Verpflegung. Übernachtungskosten müssen in jedem Fall einzeln nachgewiesen werden. Für Gewerbetreibende, welche in einem der drei letzten Jahre einen Gewinn von DM 9.000 bis DM 18.000 erwirtschaftet haben, gelten DM 20 als abzugsfähig ohne Einzelnachweis. Dieser Betrag gilt nur bei über zwölfstündiger Abwesenheit vom Sitz des Betriebes. Vgl. Abschn. 119 EStR

E. DIE STEUERPOLITIK DER KLEIN- UND MITTELBETRIEBE

I. DER BEGRIFF DER STEUERPOLITIK

Sowohl die Finanzwissenschaft als auch die betriebswirtschaftliche Steuerlehre kennen den Begriff der Steuerpolitik. Entsprechend der verschiedenen Zwecksetzung dieser Wissenschaftsgebiete hat jeweils eine unterschiedliche Auslegung zu erfolgen.

Für die vorliegende Untersuchung kann nur die Begriffsbestimmung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Verwendung finden. Die Auffassung der verschiedenen Autoren ist dabei nicht einheitlich.

Aufermann kennt den Begriff der "betriebswirtschaftlichen Steuerpolitik" nicht. Seine "Grundzüge Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre" behandeln zwar auch Fragen, welche in dieses Gebiet fallen, so zum Beispiel "Steuerliche Finanzlehre".¹⁾ Doch sieht Aufermann die darin angeschnittenen Probleme in erster Linie von der Seite der Steuerwirkungen auf den Betrieb. Im Zusammenhang mit Aufermann soll auch Wöhe genannt werden. Er verwendet den Begriff "Steuerpolitik" ausschließlich in finanzwissenschaftlicher Sicht.²⁾ Bei Pohmer bildet eine "gestaltende oder normative (angewandte, 'zweckgerichtete') betriebswirtschaftliche Steuerlehre = betriebswirtschaftliche Steuerpolitik im weiteren Sinne" den Oberbegriff für die "betriebswirtschaftliche Steuerpolitik im engeren Sinne (Wirtschaftsgestaltung in der Betriebsführung)" und für die "Lehre von der Abstimmung der finanzwirtschaftlichen Beziehungen auf die Wirtschaftsordnung".³⁾ Pohmer nennt diese Gliederung eine "Einteilung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nach Forschungszielen".⁴⁾ Diese Einteilung kann für die vorliegende Untersuchung nicht verwendet werden, da sie von der finanzwissenschaftlichen Warte aus gesehen ist.

Von den Autoren der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre soll Sandig zu Worte kommen, da seine Begriffsauslegung ein wichtiges Gebiet der vorliegenden Arbeit umfaßt. Nach Sandig ist die Steuerpolitik ein Teil der Finanzierungspolitik: "Im Zusammenhang mit der Steuerbilanz ergibt sich durch Ausnutzung oder Nichtausnutzung der gesetzlichen Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung von einem Jahr

1) Aufermann, Ewald, "Grundzüge Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre", 17. Lief., Reihe A, Beitrag Nr. 40 von "Die Wirtschaftswissenschaften", Herausgeber Erich Gutenberg, Wiesbaden 1959, S. 103 - 135

2) vgl. Wöhe, Günter, "Betriebswirtschaftliche Steuerlehre", Band I, Berlin und Frankfurt 1962, S. 4, 8, 125, 171

3) Pohmer, D., "Steuerlehre", a. a. O. S. 147

4) Pohmer, D., "Steuerlehre", a. a. O. S. 147

in das andere oder in spätere Jahre eine eigene betriebliche Steuerpolitik" ¹⁾. Doch ist diese Begriffsbestimmung nicht umfassend, da die betriebswirtschaftliche Steuerpolitik auch andere Möglichkeiten als die Gewinnverlagerung kennt. Darum müssen noch weitere Autoren angeführt werden.

Ausführlich haben sich Scherpf und Junger mit der betriebswirtschaftlichen Steuerpolitik befaßt. Außerdem hat Mellerowicz in seiner "Betriebswirtschaftslehre der Industrie" ab der dritten Auflage ²⁾ eine Begriffsbestimmung gebracht. Als Vorläufer dieser Autoren kann Großmann betrachtet werden. Sein Systemvorschlag der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sieht eine Position "VII. Betriebliche Steuerpolitik" vor. ³⁾ Großmann versteht darunter "Gegenmaßnahmen der Unternehmer" ⁴⁾, hat aber den Begriff nicht weiter erläutert.

Nach Scherpf ergibt sich die betriebswirtschaftliche Steuerpolitik, ähnlich wie bei Großmann, als Gegenmaßnahme der Unternehmer, d.h. als Folge der Steuerwirkung. Scherpf beschreibt den Begriff der betriebswirtschaftlichen Steuerpolitik wie folgt: "Die Betriebsleitung kann diese nachhaltigen Wirkungen auf das Betriebsleben erkennen und ihre Politik entsprechend einrichten, um nach Möglichkeit die negativen Wirkungen zu verringern oder ganz zu vermeiden (= Steuerpolitik)". ⁵⁾

Junger verwendet den Begriff "steuerliche Planung". Die erste Aufgabe der steuerlichen Planung ist die Untersuchung der "Einwirkung geplanter betrieblicher Maßnahmen auf die Steuerbelastung". ⁶⁾ Zweitens ist der "Aufwandssektor Steuern dahin zu untersuchen, ob Steuerersparnisse erzielt werden können". ⁷⁾ An Hand dieser Definition deckt sich der Begriff "betriebswirtschaftliche Steuerpolitik" in

1) Sandig, Curt, "Unternehmungspolitik", HWB 3. Aufl., 4. Band, Stuttgart 1962, Sp. 5569; Hervorhebungen sind weggelassen.

2) Mellerowicz, Konrad, "Betriebswirtschaftslehre der Industrie", 2. Band, Freiburg 1958, S. 404 f

3) vgl. Großmann, Hermann, "Studien und Gedanken über Wirtschaft und Wissenschaft" in ZfB 1931, 8. Jg., S. 913 ff

4) vgl. Scherpf, Peter, "Zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (Versuch eines einheitlichen Systems)" in NB 1959, 12. Jg. - Nr. 4, S. 62

5) Scherpf, P., "Steuerpolitik, betriebswirtschaftliche", in HWB, 3. Band, Sp. 5175; abgekürzt: "Steuerpolitik - HWB"

6) Junger, Martin, "Die steuerliche Planung in der Unternehmung", Heft 36 der "Betriebswirtschaftlichen Studien", herausgegeben von R. Debes, E. Gsell, H. Mötteli und H. Ulrich; Zürich und St. Gallen 1958, S. 8

7) Junger, M., "Die steuerliche Planung in der Unternehmung", a.a.O. S. 8

etwa mit dem Begriff "steuerliche Planung" nach Junger. Zusammenfassend umschreibt Junger das Ziel der "steuerlichen Planung" wie folgt: "Durch die steuerliche Planung wird bezweckt, die Steuerleistung wie alle übrigen Aufwandsfaktoren in die Gesamtplanung der Unternehmung einzubeziehen, um bei langfristiger Betrachtung die Aufwand-, Ertragsrelation zu verbessern".¹⁾

Mit Hilfe der Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird versucht, auch die "steuerlichen Aspekte bei der Unternehmungsführung miteinzubeziehen. Durch die steuerliche Planung wird somit die praktische Auswertung der Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre für die Unternehmungspolitik bezweckt".²⁾

Abschließend soll auf die Ansicht von Mellerowicz eingegangen werden. Dieser geht vom Begriff "betriebliche Steuerpolitik" aus und schließt sich damit an die bereits von Großmann verwendete Bezeichnung an. Nach Mellerowicz handelt es sich dabei um Wahlentscheidungen zwischen rechtlich mehr oder weniger genau festgelegten Möglichkeiten mit dem Ziel, die Steuerlast optimal zu gestalten³⁾. Die "betriebliche Steuerpolitik" ist "die zweckbewußte Gestaltung des betrieblichen Handelns zur Erreichung einer optimalen, d.h. möglichst geringen Steuerbelastung auf lange Sicht".⁴⁾ Mellerowicz nimmt damit ausdrücklich die Betrachtung auf lange Sicht in seine Begriffsbestimmung auf. Gerade gegen diese Forderung wird in der praktischen Steuerpolitik der Betriebe, vor allem in den unteren Betriebsgrößenklassen oft verstoßen.

Eine zweckmäßige "betriebliche Steuerpolitik" muß umfassend sein. "Hierbei hat der Betrieb nicht nur die Steuerbelastungen bei verschiedenen steuerlichen Wahlmöglichkeiten zu vergleichen, sondern auch eventuelle Steuervorteile mit betrieblichen Nachteilen in anderer Hinsicht (oder umgekehrt: steuerliche Nachteile mit Vorteilen anderer Art)." ⁵⁾ Nach diesen grundsätzlichen Feststellungen bringt Mellerowicz eine Dreiteilung der Aufgaben seiner "betrieblichen Steuerpolitik":

"(1) Das Entstehen von Steuern nach Möglichkeit zu verhindern;

(2) den nach Möglichkeit niedrigsten Steuerbetrag zu erzielen (z.B. Ausschaltung der Progression, soweit rechtlich möglich);

1) Junger, M., "Die steuerliche Planung in der Unternehmung", a.a.O. S. 9

2) Junger, M., "Die steuerliche Planung in der Unternehmung", a.a.O. S. 10

3) vgl. Mellerowicz, K., "Betriebswirtschaftslehre der Industrie", 2. Band, a.a.O. S. 404

4) Mellerowicz, K., "Betriebswirtschaftslehre der Industrie", 2. Band, a.a.O. S. 404

5) Mellerowicz, K., "Betriebswirtschaftslehre der Industrie", 2. Band, a.a.O. S. 404; Hervorhebungen sind weggelassen.

- (3) eine zeitliche Verschiebung der steuerlichen Belastung zu erreichen, sofern die daraus resultierenden Vorteile (Liquiditätsverbesserung, Zinsersparnis) nicht größere Nachteile (insbesondere durch insgesamt höhere Steuerbelastung) überkompensiert werden".¹⁾

Die Ausführungen von Scherpf, Junger und Mellerowicz gleichen sich in ihren Grundzügen, wobei die Fassung des Begriffes nach Mellerowicz für die vorliegende Arbeit als am geeignetsten angesehen werden kann.

II. DIE STEUERLICHE BEGÜNSTIGUNG DER SELBSTFINANZIERUNG

1. Die Gewinnverlagerung als wichtigste Finanzierungshilfe

Die Wirkung der Besteuerung auf die betrieblichen Finanzierungsvorgänge besteht in einer Teilabschöpfung von Gewinnen. In der Höhe des an Steuern abzuführenden Betrages wird eine betriebliche Kapitalbildung verhindert. Daher ist die Wirkung der verschiedenen Steuervergünstigungen für die betriebliche Finanzierung bedeutsam.

Eine der wichtigsten Arten der Finanzierung von Klein- und Mittelbetrieben ist die Selbstfinanzierung.

Nach Beckmann²⁾ ist die Selbstfinanzierung einzuteilen in:

- 1) Selbstfinanzierung, welche das Betriebskapital erhöht: "Teile des Gewinnes oder der Unternehmereinkommen werden nicht ausgeschüttet, sondern dem Wertschöpfungsprozeß des Betriebes weiter zur Verfügung gestellt, d.h. im Anlage- oder Umlaufvermögen investiert".
- 2) "unechte" Selbstfinanzierung: "Hier findet keine Zuführung neuer Mittel statt, es vollzieht sich lediglich eine Strukturänderung des Vermögens, wie sie etwa im kurzfristigen Einsatz von noch nicht wieder verwendeten Abschreibungserlösen im Umlaufvermögen besteht".

Zur Selbstfinanzierung kann nur der betriebswirtschaftlich einwandfrei ermittelte Gewinn, soweit er nicht entnommen wird, verwendet werden. Die Selbstfinanzierung kann nur aus echten Unternehmungsgewinnen erfolgen, der Aufwand muß vorweg auf alle Fälle gedeckt sein. Dabei enthält der Gewinn auch den Gegenwert

1) Mellerowicz, K., "Betriebswirtschaftslehre der Industrie", a. a. O. S. 405; Hervorhebungen sind weggelassen

2) Beckmann, Liesel, "Finanzierung" in HWB, 3. Aufl. 2. Band, Stuttgart 1958, Sp. 1832

der kalkulatorischen Kosten. Andererseits ist er vermindert um die neutralen Aufwendungen, etwa übermäßige buchhalterische Abschreibungen ¹⁾. Daraus ergibt sich, daß Gewinne, die aus steuerlichen Vergünstigungen herrühren, nicht als Finanzierungsquelle dienen können. Nur der durch eine Steuervergünstigung vorläufig oder endgültig ersparte Steuerbetrag kann zur betrieblichen Finanzierung herangezogen werden.

Die im Klein- und Mittelbetrieb verdienten, betriebswirtschaftlich richtig ermittelten Gewinne, stehen nicht ausschließlich zur Selbstfinanzierung zur Verfügung. Eine gewisse Mindestentnahme zur Bestreitung des Lebensunterhalts der Unternehmerfamilie wird die Regel sein. Der darüber hinaus zur Verfügung stehende Gewinn wird von der Gewinnbesteuerung geschmälert. Diese Gewinnkürzung richtet sich nach der vom betriebswirtschaftlichen Gewinn unabhängig zu sehenden steuerlichen Gewinnermittlung. Weiter sind dafür im Klein- und Mittelbetrieb neben dem Steuertarif auch die persönlichen Sonderausgaben und Freibeträge des Unternehmers maßgebend.

Für den Klein- und Mittelbetrieb sind nicht alle Möglichkeiten der steuerlichen Begünstigung der Selbstfinanzierung gleichermaßen von Bedeutung. So ist diesen Betriebsgrößen beispielsweise nicht die Möglichkeit gegeben, eine Gewinnminderung durch Bildung steuerbegünstigter Pensionsrückstellungen zu erreichen. Ein solches Vorgehen würde bei Klein- und Mittelbetrieben unwirtschaftlich sein.

In steuerlicher Hinsicht kann man die Selbstfinanzierung wie folgt einteilen:

- 1) Selbstfinanzierung aus Gewinnen, die versteuert sind,
- 2) Selbstfinanzierung aus un versteuerten Gewinnen
 - a) aus un versteuerten Gewinnen, die nicht mehr versteuert zu werden brauchen,
 - b) aus un versteuerten Gewinnen, die nachzuversteuern sind.

Die zuletzt genannte Möglichkeit der Selbstfinanzierung aus Gewinnen, die nachzuversteuern sind, wird durch die steuerlich zulässige Gewinnverlagerung erreicht. Es ergibt sich damit ein Hinausschieben der Steuerbelastung. Diese Möglichkeit bietet für Klein- und Mittelbetriebe die wichtigste und allgemein zulässige steuerlich begünstigte Selbstfinanzierung.

Ein Hinausschieben der Steuerbelastung wird nach Scherpf ²⁾ erreicht durch:

- 1) Sonderabschreibungen, insbesondere der geringwertigen Wirtschaftsgüter,

1) vgl. Hagest, Karl, "Die Selbstfinanzierung des Betriebes; Wesen - Methoden - Vorteile - Nachteile", Stuttgart 1952, S. 35

2) vgl. Scherpf, P., "Die Verzerrung", a. a. O. S. 429

- 2) großzügige Festlegung der Abschreibungssätze,
- 3) "Oft sind den Betrieben sogar Totalabschreibungen von Anlagegütern im Beschaffungsjahr möglich (aktivierungspflichtige Aufwendungen werden unter irgendeiner Bezeichnung sofort über Gewinn- und Verlustkonto verbucht: sog. "versteckte Investitionen"). Nachprüfungen sind verhältnismäßig schwierig, da besonders die Grenze zwischen Erhaltungs- und Erneuerungsaufwand praktisch schwer zu ziehen ist".¹⁾

Dazu kommt die degressive Abschreibung, welche erst mit dem Steueränderungsgesetz von 1958 unbeschränkt zugelassen wurde. Alle diese Möglichkeiten haben beim Klein- und Mittelbetrieb eine große praktische Bedeutung für die Selbstfinanzierung.

Allerdings ist dies für die Klein- und Mittelbetriebe auch problematisch, da die Begünstigung nur zum Zuge kommt, wenn vorher investiert werden kann. Damit liegt ein steuerlicher Anreiz zur Investition vor, der vor allem Klein- und Mittelbetriebe zur Unwirtschaftlichkeit verleiten kann. In diesem Zusammenhang kann man auf die teilweise überhöhte Maschinenausstattung der Handwerksbetriebe verweisen, insbesondere im "Klein-Handwerk"²⁾. Gerade durch die steuerlichen Vergünstigungen besteht ein großer Anreiz zur Schaffung von Überkapazitäten. Erfolgen jedoch die Investitionen in wirtschaftlichem Umfang, so wird vor allem beim Kleinbetrieb eine mangelnde Kontinuität der Abschreibungssumme die Folge sein. Dadurch tritt eine Gewinnerhöhung und die Nachversteuerung in den späteren Jahren nach Ablaufen der Abschreibungen ein. Je größer das Anlagevermögen der Betriebe ist, desto eher können die Abschreibungen zur Finanzierung von Erweiterungen benutzt werden, ohne die laufende Ersatzbeschaffung zu vernachlässigen. In solchen größeren Betrieben besteht die Möglichkeit, allein durch Ersatzbeschaffungen ohne Betriebserweiterung eine gleichbleibende Abschreibungssumme zu erreichen. Im Kleinbetrieb werden dagegen auch Ersatzbeschaffungen nur in größeren Abständen "stoßartig" möglich sein. Größere Erweiterungsinvestitionen können wegen der schmalen Eigenkapitalbasis der Kleinbetriebe nur selten vorgenommen werden. Ein Handwerksbetrieb, etwa eine Schreinerei, benötigt eine gewisse Grundausstattung an Maschinen, die Zahl der Anlagegüter ist hier sehr klein. Ein teilweiser Ersatz dieser Maschinen kann nur von Zeit zu Zeit erfolgen. Natürlich wird es vielfach Ausnahmen von diesem Zustand geben.

Für einen relativ kleinen Betrieb ist es deshalb schwieriger, eine gleichbleibende Höhe seiner Abschreibungen zu erreichen, als für einen Betrieb mit großem Anlagevermögen. Für Kleinbetriebe, die den Gewinn auf Grund einer Einnahmeüberschußrechnung ermitteln, verstärkt unter Umständen die hier besonders un-

1) Scherpf, P., "Die Verzerrung", a. a. O. S. 429

2) vgl. Krimmel, K., "Die Pauschalierung ...", a. a. O. S. 32 f

gleichmäßige Höhe der Abschreibungen die Tendenz zur ungleichmäßigen Entwicklung der Gewinnhöhe bei dieser Gewinnermittlungsart.¹⁾

Über die Auswirkung der durch steuerliche Vorschriften in der absoluten Höhe begrenzten Sonderabschreibungen auf den Klein- und Mittelbetrieb wurde bereits berichtet²⁾. Ein Nachteil der Sonderabschreibungen kann im Fehlen einer Dauerwirkung liegen. Die Gültigkeit der 7-er Reihe im Einkommensteuergesetz ist heute sehr eingeschränkt. Die Vorschriften wurden während der Geltungsdauer auch vielfach geändert.

Die wichtigsten steuerlich zulässigen Möglichkeiten, welche der Klein- und Mittelbetrieb ausnützen kann, sind daher die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter und die degressive Abschreibung.

Die von Scherpf³⁾ erwähnte Möglichkeit der sogenannten "versteckten Investitionen" ist praktisch nur im relativ großen Betrieb denkbar. Je höher die sonstigen (eigentlichen) Aufwendungen sind, desto eher können aktivierungspflichtige Aufwendungen unter irgendeiner Bezeichnung über ein Gewinn- und Verlustkonto un-

1) Als Exkurs soll auf eine Stellungnahme von Schmolders verwiesen werden, welche für die hier behandelten Fragen zum gleichen Ergebnis kommt. Er sagte in einem Vortrag "Steuerpolitik und Mittelstand": "Steuerpolitische Forderungen ergeben sich hier insbesondere hinsichtlich der Kapitalbildung aus Gewinnen. Der Klein- und Mittelbetrieb ist in all diesen Dingen ja schlechter dran als der Großbetrieb; denken Sie an die ganze Abschreibungspolitik, die heute ausschließlich von den Abschreibungsbestimmungen der Steuergesetze bestimmt wird. Es ist im Grunde ein Fehler, die steuerliche Investitionserlaubnis an das Vorhandensein großer abschreibungsfähiger Betriebseinrichtungen zu knüpfen; vielmehr wird gerade die Neuerrichtung von Betrieben, das Selbständigwerden, ... aufs äußerste gefährdet, wenn die Investitionserlaubnis - steuerlich heißt Investitionserlaubnis eben die steuerliche Befreiung der Beträge, die man für Investitionszwecke verwendet - nur nach dem Maße des schon vorhandenen abschreibungsreifen Maschinenbestandes gewährt wird".

Schmolders, Günther, "Steuerpolitik und Mittelstand" in Alexander Rüstow u. a. "Der mittelständische Unternehmer in der Sozialen Marktwirtschaft", Wortlaut der Vorträge auf der 4. Arbeitstagung der Aktionsgemeinschaft Soziale Marktwirtschaft e. V. am 17.11.1955 in Bad Godesberg; erschienen Ludwigsburg 1956, S. 47

2) vgl. Abschnitt D II: Die steuerlichen Abschreibungen in Abhängigkeit von der Betriebsgröße

3) vgl. Scherpf, P., "Die Verzerrung", a. a. O. S. 429

bemerkt verbucht werden. Von der Seite der Bilanz her ist eine Überprüfung ebenfalls umso schwieriger, je höher die Zahl der unter Umständen gleichartigen Anlagegüter ist. So wird bei einer Brauerei mit zwanzig Gaststätten ein Umbau eines einzigen Gebäudes leichter "verschwinden" können wie der gleiche Umbau in der Bilanz einer Brauerei, die nur diese einzige Gaststätte besitzt. Der Unternehmer begibt sich hier allerdings auf das Gebiet der Steuerdelikte.

Die bisher genannten steuerlichen Finanzierungshilfen stehen teilweise nur bilanzierenden Betrieben offen. Daneben ergibt sich auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine besondere steuerliche Begünstigung der Selbstfinanzierung. Durch das Fehlen des Bestandsvergleichs können weitgehend steuerfrei die Warenvorräte gemehrt werden. Diese und andere Abweichungen der Einnahmen-Überschußrechnung ergeben nur eine Gewinnverschiebung. Eine Selbstfinanzierung auf Grund dieser Möglichkeiten bringt in der Regel eine Erweiterung des Betriebes mit sich. Diese hat den Übergang zur ordentlichen Buchführung und damit die Nachversteuerung der ersparten Gewinnanteile zur Folge. Aus diesem Grunde kann man von einer Begünstigung nur bedingt sprechen. Zeitlich gesehen kann die Beendigung der Gewinnverlagerung nicht genau vorausberechnet werden. Es sind nur allgemeine Angaben und Schätzungen möglich, wenn der Betrieb die Grenzen des § 161 AO überschreitet. Die Nachversteuerung erfolgt nicht in gleichmäßiger Steigerung wie bei den Abschreibungen. Tritt die Notwendigkeit des Übergangs zum Bestandsvergleich ein, so erfolgt eine sofortige Nachversteuerung und der Gewinn des Übergangsjahres erhöht sich schlagartig. Es besteht nur eine Milderungsregel, den Gewinn auf drei Jahre zu verteilen.

2. Sonstige steuerliche Finanzierungshilfen

Eine "Außenfinanzierung durch allgemeine steuerliche Finanzierungshilfen" ¹⁾ bedeutet der Verzug der steuerlichen Gewinnveranlagung gegenüber der Entstehung der Steuerschuld. Diese Kreditierung ist allgemein und steht allen Betrieben zu. Allerdings bietet sie gerade für Kleinbetriebe, insbesondere für Nachwuchsbetriebe mit steigender Umsatz- und Gewinnentwicklung, große Vorteile. Die Stundung ist dagegen eine "spezielle Finanzierungshilfe" ²⁾. Sie stellt eine vorübergehende und zeitlich, sowie dem Betrage nach begrenzte Kreditierung durch die Finanzverwaltung dar. Für den Klein- und Mittelbetrieb hat die Stundung auch eine gewisse erzieherische Wirkung, da sie einen Teil der betrieblichen Liquiditätsplanung ersetzt.

Eine steuerliche Finanzierungshilfe ist auch der § 10 a EStG. Diese Vorschrift gewährt einem bestimmten Personenkreis die Möglichkeit, Gewinne steuerfrei im

1) Zapf, Bernhard, "Steuerliche Finanzierungshilfen", Köln 1953, S. 16 f

2) Zapf, Bernhard, "Steuerliche Finanzierungshilfen", a. a. O. S. 17

Betrieb zu belassen und hat eine besondere Bedeutung für Klein- und Mittelbetriebe. Die Möglichkeit, nicht entnommene Gewinne von dem steuerpflichtigen Einkommen abzusetzen, besteht nur bis zu einer Höhe von DM 20.000 pro Jahr, und zwar 50 v.H. des nichtentnommenen Gewinnes von DM 40.000. Für Großbetriebe fällt diese Möglichkeit im Hinblick auf deren Selbstfinanzierung nicht so sehr ins Gewicht als bei Klein- und Mittelbetrieben. Andererseits ist gerade im Klein- und Mittelbetrieb eine gewisse Höhe der Entnahmen in der Regel immer gegeben. Die Finanzierungshilfe kann also nur insoweit in Anspruch genommen werden, als ein gewisser Mindestgewinn bereits erwirtschaftet ist.

Diese Art einer Steuerbegünstigung des nichtentnommenen Gewinnes ist ein guter Weg, die Selbstfinanzierung der Klein- und Mittelbetriebe zu fördern. Sofern im Zeitraum der drei folgenden Jahre keine Nachentnahme erfolgt, ist die Steuerersparnis endgültig. Außerdem werden durch den § 10 a EStG nicht nur Investitionen im Anlagevermögen gefördert. Auch Erweiterungen in anderen Bereichen, etwa im Forderungsbestand, sind begünstigt.

Eine weitere Art der steuerlichen Finanzierung ist der Erlaß von Steuern nach dem Grenzlandförderungsprogramm. Entsprechend den Ländererlassen sind Anträge auf den Erlaß von Einkommensteuern im Grenzlandgebiet großzügig zu behandeln. Dabei ist vor allem an eine Stärkung der Eigenkapitalbasis der durch ihren Standort wettbewerbsmäßig benachteiligten Betriebe gedacht.

3. Auswirkung der steuerlichen Finanzierungshilfen auf die Liquidität

Die steuerlichen Finanzierungshilfen sind hinsichtlich ihrer liquiditätsmäßigen Auswirkung zu unterscheiden.¹⁾

- 1) Die steuerliche Außenfinanzierung ist von den Bedingungen der Kreditgewährung abhängig. Diese bestehen entweder im Ausmaß des allgemeinen Nachhinkens der Veranlagung oder in besonderen Stundungsauflagen.
- 2) Die eigentliche Selbstfinanzierung durch Bildung von Eigenkapital, etwa durch Begünstigung des nichtentnommenen Gewinnes, hat nur günstige Auswirkungen. Eine Ausnahme bildet die Nachversteuerung bei späterer Mehrentnahme.
- 3) Schwierigkeiten bereitet die steuerliche Innenfinanzierung durch Gewinnverlagerung. Hier entsteht eine Liquiditätsverbesserung im Zeitpunkt der Inanspruchnahme und eine Liquiditätsverschlechterung bei Auflösung der

1) vgl. Hornung, Willi, "Der Einfluß der Ertragsbesteuerung auf die Liquidität der Unternehmungen", Diss. Universität München 1956, S. 88 - 110

steuerlichen Finanzierungshilfe. Das Ausmaß der Verbesserung und Verschlechterung ist dabei in der Regel nicht gleich.

Von besonderem Interesse für die betriebswirtschaftliche Steuerpolitik der Klein- und Mittelbetriebe ist die liquiditätsmäßige Auswirkung der Gewinnverlagerung. Die Auflösung der steuerlichen Finanzierungshilfe beendet die steuerlich begünstigte Selbstfinanzierung. Diese Beendigung, welche die Nachversteuerung zur Folge hat, kann auf einen größeren Zeitraum (bei Auslaufen der degressiven Abschreibung zum Beispiel) verteilt sein oder schlagartig (zum Beispiel bei Nichtanerkennung einer Sonderabschreibung durch die Betriebsprüfung) geschehen. Die Verteilung der Auflösung auf eine ganze Reihe von Jahren mildert durch die Zerlegung in kleine Beträge die Liquiditätsanspannung. Diese Tatsache kann vor allem günstig für die Kleinbetriebe gewertet werden, weil dadurch ein Ausgleich der hier oft fehlenden Möglichkeit zur Wiederholung der steuerlich begünstigten Selbstfinanzierung durch Neuinvestition zumindest teilweise gegeben ist.

Schwierigkeiten wird jeder Mittelabfluß aus Anlaß der Beendigung der steuerlichen Finanzierungshilfe vor allem dann bereiten, wenn die anfänglich gewonnenen und verwendeten Mittel die flüssige Form noch nicht wieder erreicht haben. Durch die geringe Umsatzhöhe vor allem der Kleinbetriebe kann die Verflüssigung dieser Vermögensteile weiter als es der normalen Nutzungsdauer entspricht, hinausgeschoben werden. Der Ersatz der Abschreibungen in den Erlösen überschreitet somit die zum Teil von der Finanzverwaltung "vorgeplante" Nutzungsdauer. Die Liquiditätsanspannung von der steuerlichen Seite her trifft dann einen Betrieb, der den Gegenwert der Abschreibungen über die Erlöse noch gar nicht erwirtschaftet hat. Ein weiterer wichtiger Grund einer liquiditätsmäßigen Anspannung ist das Zusammenfallen der Beendigung der Selbstfinanzierung mit einem zusätzlichen Kapitalbedarf aus anderen Gründen, wie es etwa bei Absatzstockung der Fall ist, wenn die Produktion auf Lager und der Druck der fixen Kosten den Betrieb zusätzlich belasten.

Es gibt drei Möglichkeiten der liquiditätsmäßigen Auswirkung einer Gewinnerhöhung infolge der Beendigung der steuerlich begünstigten Selbstfinanzierung.

- 1) Der Mittelabfluß bei Beendigung der Selbstfinanzierung ist gleich dem früheren Zufluß.
- 2) Der Mittelabfluß bei Beendigung ist kleiner als der frühere Zufluß.
- 3) Der Mittelabfluß bei Beendigung ist größer als der frühere Zufluß.

Der Gewinn von Klein- und Mittelbetrieben liegt in der Zone der Einkommensteuerprogression. Daher werden Gewinne, sobald sie im Zeitraum der steuerbegünstigten Selbstfinanzierung gestiegen sind, einen höheren Mittelabfluß auslösen als dem seinerzeitigen Zufluß entspricht.

Die steuerliche Hilfe kann nur eine Teilfinanzierung einer Investition sein. Der Betrieb muß in jedem Fall das Risiko einer steuerbegünstigten Investition tragen. Sofern der Betrieb nicht die Nachversteuerung bei einer Gewinnverlagerung berücksichtigt, kann die Steuerbegünstigung auf Grund einer Gewinnverlagerung zu einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage führen.

III. DAS ZIEL DER MINDERUNG DES STEUERPFLICHTIGEN GEWINNES UM JEDEN PREIS ALS UMKEHRUNG BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHER GRUNDSÄTZE

"Es gibt im übrigen ganz vernünftige und kühl rechnende Leute, die es sich zwei Franken kosten lassen, wenn sie dadurch ihre Steuerrechnung um auch nur einen einzigen vermindern können. Der so stehende ziffernmäßige Verlust ist der anscheinend willig bezahlte Preis für die dabei empfundene Genugtuung".¹⁾

Diese Feststellung eines schweizerischen Steuerfachmannes ist für die Klein- und Mittelbetriebe in hohem Maße zutreffend. Noch häufiger ist allerdings die Unkenntnis über die Zusammenhänge von Steuerbelastung und Wirtschaftlichkeit des Betriebes. Der Unternehmer will in erster Linie die Steuerzahlung mindern, an die dabei auftretende Auswirkung auf den zur Verfügung stehenden Nettogewinn denkt er erst in zweiter Linie.

Dies ist vor allem ein Ausfluß der Einstellung des Unternehmers zu seiner Steuerbelastung, wobei oft die tatsächliche Steuerlast zu hoch geschätzt wird. Vielfach ist das Ausmaß der Steuerersparnis durch eine bestimmte Gewinnminderung dem Unternehmer unbekannt, sie wird lediglich geschätzt.

Hier sei auf die Untersuchung von Reichardt²⁾ verwiesen:

Von 47 befragten Handwerksbetrieben hielten ihre gesamte Steuerlast	
vollkommen angemessen	11 Betriebe
in etwa angemessen	10 "
zu hoch	26 "

1) Borkowsky, R., "Die Ausgestaltung der Unternehmungsbesteuerung zu einem Mittel der Konjunkturpolitik" in "Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik", 1951, S. 129 - angeführt bei:

Junger, M., "Die steuerliche Planung in der Unternehmung", a.a.O. S. 9

2) Reichardt, P., "Die Steuerbelastung...", a.a.O. S. 81-83, Tabelle 20 und 21 auszugsweise. Untersucht wurden:

11 Betriebe mit	1 -	5 Beschäftigten
24 " "	6 -	29 "
12 " "	30 und mehr	"

Die gleichen Betriebe schätzten die tatsächliche Höhe der Steuerzahlungen richtig	7 Betriebe
zu hoch	16 "
zu niedrig	2 "
keine Schätzung	22 "

Eine zu hohe Einschätzung der Steuerbelastung ist demnach in großem Maße von der mangelhaften Kenntnis der tatsächlichen Steuerzahlungen beeinflusst. Die Steuerpolitik der Klein- und Mittelbetriebe beruht zum Teil auf falschen Schätzungen. Dadurch vergrößert sich die Gefahr von Fehlentscheidungen.

Der Steuerberater von Klein- und Mittelbetrieben kann immer wieder erkennen, daß der Unternehmer grundsätzlich nur ein steuerpolitisches Ziel hat: Er will die Jahressteuer des jeweiligen Veranlagungszeitraums möglichst niedrig halten. Dies geschieht oft ohne weitere Rücksichtnahme auf allgemeine Gesichtspunkte einer wirtschaftlichen Betriebsführung. Es gibt vier Möglichkeiten zur Minderung des gewerblichen Gewinnes:

- 1) Erhöhung der Betriebsausgaben
- 2) Minderung der Betriebseinnahmen
- 3) Erhöhung der Abnutzung für Absetzung und Ausnutzung von Sondervorschriften, welche eine Gewinnverlagerung ermöglichen
- 4) Inanspruchnahme von endgültigen Steuerbegünstigungen

Gemeinsam ist diesen wirtschaftlichen Maßnahmen, daß sie eine Minderung der Steuerlast im Jahr der Anwendung der Steuerbegünstigung zur Folge haben. Die Maßnahmen 1) und 2) haben eine sofortige Gewinnauswirkung im Gegensatz zur Anschaffung von aktivierungspflichtigen Anlagegütern. Nach Scherpf¹⁾ wird die Möglichkeit, durch Preissenkungen steuerliche Gewinne zu vermeiden, selten wahrgenommen.

Die Bevorzugung der Erhöhung der Betriebsausgaben im Klein- und Mittelbetrieb hat mehrere Gründe:

- 1) Der Unternehmer hat hier nicht die Kenntnisse, die betriebswirtschaftliche Folgen einer Preissenkung auf die wirtschaftliche Lage seines Betriebes umfassend zu beurteilen. Es ist nur die Minderung des Stückerlöses bekannt, aber nicht deren Auswirkung auf die Gesamterlöse einer Periode. Die letzteren sind für den Unternehmer infolge der Marktsituation des Klein- und Mittelbetriebes nicht beeinflussbar und auch nicht vorauszurechnen. Dagegen ist eine Erhöhung von Betriebsausgaben auch für den Leiter des Klein- und Mittelbetriebes abgrenzbar. Ihre Folgen für den Jahreserfolg sind genau vorauszuberechnen.

1) Scherpf, P., "Die Verzerrung ...", a.a.O. S. 423

- 2) Im Klein- und Mittelbetrieb besteht in großem Maße die Möglichkeit, zusätzliche Ausgaben zur Gewinnminderung auch dem privaten Sektor dienstbar zu machen. Man denke nur an die Reisespesen, Repräsentationsaufwand usw. ! Das gleiche gilt für den Kauf eines größeren Personenkraftwagens als notwendig.
- 3) Einer Erhöhung der Betriebsausgaben gibt der Unternehmer vor allem auch deshalb den Vorzug, weil er sich davon auf lange Sicht eine Beschäftigungserhöhung verspricht. Dieses Verhalten erscheint auf den ersten Blick als Widerspruch, da allgemein eine Absatzsteigerung auch den Gewinn erhöhen wird. Jedoch dienen die Betriebsausgaben in erster Linie der Senkung des Gewinnes des laufenden Veranlagungszeitraumes. Welche Folgen in steuerlicher Sicht in späteren Jahren auftreten, interessiert den Unternehmer kaum. Er ist dabei oft der betriebswirtschaftlich problematischen Meinung, daß höhere Gewinne die Zahlung von erhöhten Steuerbeträgen erleichtern.

Hinsichtlich der erhöhten Betriebsausgaben kann man folgende Arten unterscheiden: Solche, die einen Vorgriff auf die nächste Periode bedeuten, und andere, welche in Einzelfällen außer der Reihe getätigt werden. Zu den letzteren können etwa Aufwendungen für Repräsentation und Geschäftsreisen gerechnet werden, zu den ersteren die Reparaturaufwendungen. Soweit möglich, wird die Schaffung zusätzlicher Betriebsausgaben auch über die Erhöhung des Eigenverbrauchs vorgenommen. Dies ist in Wirtschaftszweigen durchführbar, welche den Eigenverbrauch in Pauschbeträgen verbuchen können. Daneben gibt es zusätzliche Aufwendungen, die nicht von einmaliger Art sind und sich in späteren Jahren in laufenden Aufwand verwandeln. Hier sind als Beispiel das Urlaubsgeld oder die Miete eines Fernschreibers zu nennen. Solche Aufwendungen mindern nicht nur den Gewinn des laufenden Jahres, sondern treten in den folgenden Perioden in gleicher Höhe wieder auf. Diese Kostenarten erhalten somit einen weitgehend fixen Charakter. "Dieses Gebaren wird besonders bedenklich, wenn so die fixen Kosten eine dauernde Erhöhung erfahren und der Betrieb bei Konjunkturrückgang unelastisch geworden ist" ¹⁾. Klein- und Mittelbetrieben sind in dieser Hinsicht Grenzen gesetzt, etwa bei der Zusage von Pensionen. Trotzdem können Betriebe dieser Größe Ausgaben im Hinblick auf eine Steuerersparung machen, welche über ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auf die Dauer gesehen hinausgehen. Dabei ist vor allem auf die zusätzlichen Monatsgehälter zu verweisen. Werden diese ohne Vorbehalt über einen längeren Zeitraum gewährt, so erwächst daraus dem Betrieb sogar eine rechtliche Verpflichtung, diese zusätzlichen Leistungen auch weiter zu tragen ²⁾. Allerdings sind solche sozialen Leistungen heute zum Teil zur Erhaltung des Ar-

1) Scherpf, P., "Die Verzerrung", a. a. O. S. 422

2) vgl. Becker, "Weihnachtsgratifikation", in NWB Wirtschaftsrecht, Fach 26, S. 391 - 394 (Heft Nr. 47/1958)

beitnehmerstammes notwendig und können daher in gewissem Maße auch als wirtschaftlich angesehen werden. Die steuerliche Beurteilung solcher Maßnahmen kann dabei immer nur als zusätzlicher Bestimmungsgrund gewertet werden.

Kottke ¹⁾ faßt dieses Problem wie folgt zusammen: "Der Aufwand zur Steuerersparnis darf nicht größer sein als der Betrag, der an Steuern weniger zu zahlen ist." Wichtig erscheint in diesem Zusammenhang der Hinweis von Kottke auf die Notwendigkeit einer umfassenden steuerlichen Prüfung der Folgen einer Steuerersparungsmaßnahme: Die Prüfung darf sich nicht nur auf eine Steuerart erstrecken, sie muß auch die Folgen bei anderen Steuern im Auge behalten. Eine Steuerersparnis auf einem Gebiet kann ungünstige Wirkungen auf andere Steuern haben. Als Beispiel wird die Verlagerung von Betriebsvermögen in die private Sphäre und die Auswirkung auf Einkommen- und Vermögenssteuer angeführt. ²⁾

Steht die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit einer bestimmten Betriebsausgabe fest, so kann ein für die steuerliche Gewinnermittlung geeigneter Zeitpunkt ihrer Vornahme gesucht werden. Diese Prüfung hat ebenfalls von allgemeinen betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten auszugehen. Jedoch kann hier auf steuerliche Erfordernisse größere Rücksicht genommen werden, da viele notwendige Ausgaben in begrenztem Rahmen verschoben werden können. Diese Möglichkeit ist von besonderem Gewicht für Kleinbetriebe mit Einnahmen-Überschußrechnung, weil für diese Gewinnermittlungsart geldmäßige Ausgaben und Einnahmen die regelmäßige Möglichkeit der Gewinnbeeinflussung sind.

Bei einer Gewinnverlagerung muß besonders der Kleinbetrieb beachten, daß das endgültige steuerpflichtige Einkommen eines Veranlagungszeitraums nicht unter die Grenze des steuerfreien Einkommens sinkt, welche einem Gewerbegewinn von etwa DM 7.000 unter der Voraussetzung einer vierköpfigen Familie des Steuerpflichtigen entspricht. Das Absinken unter diese Grenze bringt keine zusätzliche Einkommensteuerersparnis, eine Nachversteuerung der Gewinnverlagerung bei höheren Einkünften bringt in diesem Fall dagegen immer eine höhere Besteuerung. Sobald aber im Zeitpunkt der Vornahme einer Gewinnverlagerung ein Verlust ermittelt wird, kann über den Verlustvortrag innerhalb von fünf Jahren unter Umständen die spätere Nachversteuerung ausgeglichen werden.

Das Streben nach unbedingter Gewinnverlagerung kennzeichnet Vogt ³⁾ mit dem

1) Kottke, Klaus, "Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung - Eine Sammlung lehrreicher Grenzfälle", 2. Aufl., Freiburg i.Br. 1962, S. 21 f

2) vgl. Kottke, K., "Steuerersparung...", a.a.O. S. 23 f Beispiel 16

3) Vogt, F.J., "Bilanztaktik", a.a.O. S. 16 Anm. A 5 wie Kottke im Beispiel 141 dargestellt; vgl. Kottke, K., "Steuerumgehung...", a.a.O. S. 235

Ausdruck "Selbstbesteuerung". Eine solche Verschiebung kann auch durch eine steuerlich strafbare Handlung erreicht werden. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn durch eine von den Tatsachen abweichende Rechnungsstellung die Ausnutzung der Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter erreicht wird und diese Tatsache dem Finanzamt verschleiert wird.¹⁾ Hier begibt sich der Unternehmer in die Gefahr strafrechtlicher Verfolgung und erreicht aber unter Umständen nur eine Selbstbesteuerung.

Die bisherigen Ausführungen betrafen nur Betriebe, die mit steigenden Gewinnen zu rechnen haben. Darum muß auch noch auf die Möglichkeit des Gewinnrückgangs verwiesen werden. In diesem Fall kann eine Gewinnverlagerung sinnvoll sein, wenn die Steuerzahlungen auf lange Sicht insgesamt geringer werden. Eine Selbstbesteuerung findet dann nicht statt. Ein Gewinnrückgang unter die Normallinie ist stets mit einer Anspannung der wirtschaftlichen Lage verbunden. Dabei ist auch an das optische Bild der Bilanz zu denken, welches durch die steuerliche Gewinnverlagerung auf Jahre des Rückgangs des betriebswirtschaftlichen Gewinns, verbessert wird.

Die allgemeine betriebswirtschaftliche Beurteilung von Maßnahmen durch die Betriebsleitung darf nicht vom Ziel einer Minderung des steuerlichen Gewinnes um jeden Preis überdeckt werden. Die Steuerpolitik hat im Klein- und Mittelbetrieb in der Prüfung von Auswirkungen einer Gewinnverlagerung eine größere Aufgabe als im Großbetrieb. Die Prüfung der Minderung von Gewinnsteuern durch zusätzliche Ausgaben tritt dagegen im Klein- und Mittelbetrieb zurück, weil die gesamte Gewinnsteuerbelastung der hier erwirtschafteten Gewinne nicht einmal 50 vom Hundert beträgt. Somit wird eine Gewinnminderung durch zusätzliche Ausgaben im Klein- und Mittelbetrieb, wenn sie ausschließlich aus steuerlichen Gründen vorgenommen wird, meistens unwirtschaftlich sein.

IV. DIE NOTWENDIGKEIT DER PLANUNG VON STEUERZAHLUNGEN ALS ERGÄNZUNG DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN STEUERPOLITIK

Vor allem in den unteren Betriebsgrößenklassen zwingen die Kapitalknappheit, die daraus entstehenden Liquiditätssorgen, sowie das allgemeine Gebot der Beachtung wirtschaftlicher Grundsätze, zur Planung und Kontrolle der Disposition der liquiden Mittel.

Eine umfassende Finanzplanung steht im Rahmen der gesamtbetrieblichen Planung. Auch diese steht unter dem Gesetz der Wirtschaftlichkeit. Daher sind jeder Planung besonders im Klein- und Mittelbetrieb Grenzen gesetzt.

Nach Kosiol ¹⁾ können sich viele mittlere und vor allem kleinere Unternehmen "mit einer mehr oder weniger ausgedehnten Sammlung zwar zusammenhängender und aufeinander abgestimmter, aber locker aneinandergfügter, zum großen Teil nur global durchgeführter Einzelpläne begnügen". Dabei soll mit der Finanzplanung begonnen werden. Der wesentliche Teil jeder Finanzplanung ist der Zahlungsplan, der eventuell durch einen Kreditplan ergänzt wird. Die für den Klein- und Mittelbetrieb einfachste Darstellung ist die Liquiditätsplanung mit Hilfe einer Einnahmen-Ausgabenrechnung. Zugleich stellt sie eine Art jährlicher Erfolgsplanung dar. ²⁾ Es handelt sich um eine einfache Gegenüberstellung der zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben. Schwierig ist dabei die zeitpunktgerechte Erfassung der Liquiditätsbeeinflussung durch die verschiedenen betrieblichen Vorgänge. Diese Planung umfaßt auch die Steuerzahlungen.

Die steuerliche Finanzplanung ist von der Höhe des steuerlichen Gewinnes auf längere Sicht beeinflußt. "Solange die Reinerträge stabil sind, spielt die zeitliche Divergenz zwischen der Ertragserzielung und der Bezahlung der Steueraufwendung keine Rolle, da regelmäßig mit der gleich hohen Steuerleistung und deshalb auch mit derselben Liquiditätsbeanspruchung gerechnet werden kann". ³⁾ Wichtig wird die Planung der Zahlung von Gewinnsteuern erst, wenn hohe und niedrige Gewinne wechseln. Die Gründe dafür sind allgemein bekannt: Infolge der Progression ändert sich die Steuerbelastung nicht entsprechend der Gewinnhöhe. Zum anderen folgt einer Gewinnänderung frühestens in der nächsten Periode die Änderung der Steuerleistung. Einem abgesunkenen Ertrag kann gleichzeitig noch eine hohe Steuerbelastung gegenüberstehen. Durch die Bezahlung der Steuer wird die in solchen Fällen meist angespannte Liquiditätslage zusätzlich verschlechtert. Eine Ausnahme ist gegeben, wenn die niedrigen Gewinne lediglich durch Inanspruchnahme von steuerlichen Finanzierungshilfen entstanden sind.

Allerdings entsteht auch bei steuerlichen Finanzierungshilfen eine schwankende Liquiditätsbelastung. Der günstigen Wirkung der steuerlichen Hilfen entspricht die ungünstige Wirkung der Nachversteuerung. Scherpf stellt in diesem Zusammenhang die Forderung auf: "Die Gefährdung der Liquidität, die sich aus der unterschiedlichen Wirkung der in Anspruch genommenen Steuervergünstigungen auf den Gewinn späterer Jahre ergeben kann, sollte in einem sorgfältig aufgestellten Finanzplan

1) Kosiol, Erich, "Finanzplanung und Liquidität", aus dem Bericht über die Arbeitstagung der Schmalenbachgesellschaft in Köln am 29.4.1955: "Probleme der laufenden Finanzplanung", in ZfhF; 1955, 7. Jg., S. 255

2) vgl. dazu: Kosiol, E., "Finanzplanung und Liquidität, a.a.O.; vgl. dazu: "Liquiditätsplanung mit Hilfe der Einnahmen-Ausgaben-Methode", ohne Verfasser (RKW/Pl 223/02), in NB 1963, 16. Jg.-Nr. 5, S. 128

3) Junger, M., "Die steuerliche Planung in der Unternehmung", a.a.O. S. 154

berücksichtigt werden." 1) Scherpf schränkt aber zugleich ein: "Leider sind in der Praxis - besonders bei Klein- und Mittelbetrieben - derartige Aufzeichnungen kaum zu finden, da sich die Unternehmer der Gefahren gar nicht richtig bewußt sind." 2)

Viele Klein- und Mittelbetriebe kennen - wenn überhaupt - nur eine kurzfristige steuerliche Finanzplanung. Infolge des monatlichen Zahlungszeitraums und der Selbstberechnung wird die Umsatzsteuer noch am besten eingeplant. Hier haben die meisten - auch kleine - Unternehmer eine ziemlich genaue Vorstellung.³⁾ Schwieriger wird die Planung der Einkommen- und Gewerbesteuer. Sofern kein Buchhalter beschäftigt wird und die Verbuchung einem Familienmitglied als Nebenbeschäftigung überlassen bleibt, wird in manchen Fällen nicht einmal ein Steuerterminkalender geführt. Solchen Kleinunternehmern wäre dringend zu raten, von Zeit zu Zeit den Steuerberater um eine Aufstellung der bereits genau festzustellenden Steuerzahlungen zu bitten. Diese Mindestanforderung ist allein schon deshalb notwendig, um die Steuer pünktlich zahlen und Säumniszuschläge vermeiden zu können.

Eine betriebliche Steuerpolitik und eine eigentliche Liquiditätsplanung wird allerdings durch eine solche kurzfristige Aufstellung nicht ermöglicht. Gerade die Steuerpolitik, welche die gesamte Gewinnbesteuerung umfaßt, benötigt eine langfristige Planung. Hier müssen auch Steuern geplant werden, welche nur durch Vorausschätzung zu erfassen sind. Die Planung von Vermögenssteuer und Lastenausgleichsabgaben dürfte keine besonderen Probleme im Klein- und Mittelbetrieb bieten, da die Lastenausgleichsleistungen in der Regel unverändert bleiben und sich die Vermögenssteuer hier meist nur alle drei Jahre ändert.

Zusammenfassend ist festzustellen:

Eine Planung von Steuerzahlungen ist notwendig als Ergänzung und Voraussetzung jeder betrieblichen Steuerpolitik. Bei Betrieben, welche für Fragen und Steuerpolitik Interesse zeigen, kann man in der Regel auch eine ausreichende Planung finden. Im Klein- und Mittelbetrieb fehlen dagegen oft diese beiden Teilbereiche der unternehmerischen Aufgabe. Als Mindestanforderung ist die kurzfristige Planung zur Bereitstellung der Mittel für alle Steuerzahlungen zu sehen.

1) Scherpf, O., "Steuerpolitik - HWB", a. a. O. Sp. 5181

2) Scherpf, O., "Steuerpolitik - HWB", a. a. O. Sp. 5181

3) Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist auch die Beförderungsteuer hierher zu rechnen.

F. DIE STEUERBELASTUNG DER KLEIN- UND MITTELBETRIEBE IN ABHÄNGIGKEIT VON DER GEWINNHÖHE

I. EINZELUNTERNEHMUNG

Die Steuerbelastung der Klein- und Mittelbetriebe ist abhängig von den Steuertarifen. Die Anwendung der verschiedenen Steuertarife geschieht entsprechend der Rechtsform des Betriebes. Während Einzelunternehmungen und Personengesellschaften ausschließlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes besteuert werden, werden Körperschaften nach einem besonderen Steuersatz besteuert. Jedoch ergibt sich auch für Personengesellschaften vom Betrieb her gesehen eine andere Steuerbelastung. Der vom Betrieb erwirtschaftete Gewinn wird auf die Gesellschafter verteilt und bei jedem einzelnen zur Einkommensteuer herangezogen. Die Belastung durch die Gewerbesteuer ist bei Einzelunternehmungen und Personengesellschaften in der Regel gleich.

Die grundsätzlichen Probleme der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens sind bei Einzelunternehmungen und Personengesellschaften gleich: In jedem Fall wird das Einkommen des Steuerpflichtigen und nicht das des Betriebes ermittelt. Darum soll der Fall der Einzelunternehmung besonders ausführlich behandelt werden. Die Behandlung dieser grundlegenden Probleme erübrigt sich dann für die Personengesellschaft.

Dabei soll ausgegangen werden von verschiedenen als gegeben unterstellten Gewinnhöhen. Für das Grundbeispiel wird ein verheirateter Unternehmer unter 50 Jahren gewählt, dem Freibeträge für zwei Kinder zustehen. Es soll weiter unterstellt werden, daß der Steuerpflichtige außer den gewerblichen keine weiteren Einkünfte hat.

Die Gewinnbesteuerung teilt sich ein in die Besteuerung des Einkommens durch Einkommen- und Kirchensteuer ¹⁾ und in die Besteuerung des Gewerbeertrages nach dem Gewerbesteuergesetz. ²⁾

Zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer besteht ein grundlegender Unterschied: Die Gewerbesteuer ist bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abzugsfähig und somit Betriebsausgabe. ³⁾ Dagegen sind Einkommensteuer und Kirchen-

1) dazu als Beispiel: vgl. Ringleb, "Die Kirchensteuer in Bayern", in NWB Steuerrecht, Fach 12, S. 107 - 110 (Heft Nr. 46/1960)

2) Wenn man unterstellt, daß weder Gewerbekapitalsteuer noch Lohnsummensteuer anfällt, kann man im weiteren nur noch von der Gewerbesteuer schlechthin sprechen.

3) Zum Kostencharakter der Gewerbesteuer: vgl. van der Velde, K., "Herstellungskosten ...", a.a.O. S. 129 f

steuer gemäß § 12 Ziff. 3 EStG als Privatentnahme zu behandeln. Diese Tatsache bedingt bei der Berechnung der gesamten Gewinnsteuerbelastung den Abzug des ermittelten Gewerbesteuerbetrages vom erwirtschafteten Gewerbegewinn. Der Abzug wird in einer Im-Hundert-Rechnung durchgeführt. Um die Berechnungsmethode zu vereinfachen, wird ein Hebesatz von 300% vorausgesetzt. Dies bedeutet eine Kürzung des erwirtschafteten Gewinns um 87% des daraus errechneten Gewerbesteuerbetrages. Die Berechnung ist die gleiche wie bei einer Gewerbesteuerückstellung. Aus Vereinfachungsgründen wird außerdem unterstellt, daß keine Hinzurechnungen nach § 8 GewStG oder Kürzungen nach § 9 GewStG notwendig sind, bzw. sich ausgleichen.

Der erwirtschaftete Gewinn nach Abzug der Gewerbesteuer wird somit den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG und dem maßgebenden Gewerbeertrag nach § 10 GewStG gleichgestellt.

Das steuerpflichtige Einkommen errechnet sich, ausgehend von der Summe der Einkünfte, nach Abzug von bestimmten Beträgen. Für das Grundbeispiel kommen in Frage:

- 1) Kinderfreibeträge gemäß § 32 Abs. 2 Ziff. 4 EStG
- 2) Im Gesetz erschöpfend aufgeführte Privatausgaben, die zum Teil der Höhe nach beschränkt sind:

Sonderausgaben gemäß § 10, 10b, 10c EStG
außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33, 33a EStG.

Außerdem kann bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ein Verlustvortrag abgesetzt werden (§ 10 d. EStG). Neben den angeführten Positionen kennt das Einkommensteuergesetz noch verschiedene andere Steuerabzugsbeträge, welche jedoch in den folgenden Beispielen nicht berücksichtigt werden.

Die Sonderausgaben von Gewerbetreibenden können bis zur Höhe von DM 200 (§ 10 c Ziff. 2 EStG) ohne Nachweis der tatsächlichen Ausgabe abgesetzt werden. Darüber hinausgehende Beträge sind nur bei tatsächlicher Verausgabung abzugsfähig. Der Pauschbetrag ist in dem Grundbeispiel von geringer Bedeutung, da eine vierköpfige Familie diesen Betrag allein schon durch die Krankenversicherung erreichen wird. Darüber hinaus ist die gezahlte Kirchensteuer abzugsfähig. Die auf Grund einer außergewöhnlichen Belastung abzugsfähigen Beträge sind von ähnlicher Wirkung wie die Sonderausgaben. Auf ihre getrennte Einbeziehung in das Berechnungsbeispiel kann verzichtet werden.

Nur ein Teil der abzugsfähigen Sonderausgaben stellt gewissermaßen einen fixen Mindestbedarf der Unternehmerfamilie dar, der steuerbegünstigt ist. Der gewerbliche Gewinn ist nicht den Entnahmen gleichzusetzen. Ein gewisser - über die Entnahmen hinausgehender - Betrag muß auf die Dauer gesehen auch dem Klein- und Mittelbetrieb zur Selbstfinanzierung belassen werden. Auf der anderen Seite

ist ein bestimmter Mindestbetrag zum Lebensunterhalt der Unternehmerfamilie notwendig. Nur insoweit dieser Wert überschritten ist, werden Gewinnanteile im Betriebe belassen. Auf die Gewinnbesteuerung hat diese Unterscheidung allerdings keinen Einfluß, da die Besteuerung des entnommenen und nicht entnommenen Gewinnes nach dem Einkommen- und Gewerbesteuergesetz gleich ist. Eine Ausnahme ist nur darin zu erblicken, daß sich die Einkommensteuerbelastung mit steigender Entnahme über die dadurch steigenden Sonderausgaben mindern kann. Allerdings ist dieser Möglichkeit durch die beschränkte Abzugsfähigkeit bestimmter vermögensbildender Sonderausgaben eine Grenze gesetzt.

Für das Grundbeispiel sollen daher steigende Sonderausgaben vorausgesetzt werden. Sie betragen bei Gewinnen bis DM 50.000 jeweils 10 v. H. des erwirtschafteten Gewinnes ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung. Ab einem Gewinn von DM 50.000 sollen die Höchstbeträge der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben und die Kirchensteuer abgezogen werden können. Der Höchstbetrag an beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben für das Grundbeispiel ist im VZ 1962 DM 5.800 ¹⁾.

Durch die verschiedenen Steuerabzugsbeträge, insbesondere die Kinderfreibeträge und die Abzugsfähigkeit bestimmter Privatausgaben wird eine Minderung der Steuerbelastung erreicht, die in erster Linie den unteren Einkommensklassen zugute kommt.

Eine Berechnung der Gewinnsteuerbelastung soll die Bedeutung der gleichgerichteten Wirkung der Steuerabzugsbeträge und der Steuertarife aufzeigen. Diese Untersuchungsmethode ist berechtigt, weil zumindest der kleingewerbliche Unternehmer die Gewinnsteuern als gleichwertige Belastung seines Betriebes durch die öffentliche Hand ansieht. Die Art der Steuererhebung der verschiedenen Gewinnsteuern ist sehr ähnlich und geht - wenigstens soweit gewerbliche Einkünfte vor-

1) Zusammensetzung:

1) nach § 10 Abs. 3 Ziff. 3 a	DM 2.200 für das Ehepaar
	DM 1.000 für zwei Kinder
2) nach § 10 Abs. 3 Ziff. 3 d	DM 1.000 für das Ehepaar
3) nach § 10 Abs. 3 Ziff. 3 c	
die Hälfte der tatsächlich veraus-	
gabten Beträge, höchstens bis zu	
50 v. H. der in Ziff. 3 a bezeich-	
neten Beträge	DM 1.100 für das Ehepaar
	DM 500 für zwei Kinder
insgesamt	<u>DM 5.800</u>
	=====

Dafür sind DM 7.400 aufzuwenden.

liegen - von der gleichen Grundlage aus. Außerdem gilt der vierteljährige Erhebungszeitraum für alle Gewinnsteuern. Ein Rechtsmittel gegen die Festsetzung des gewerblichen Gewinnes wirkt für die drei Gewinnsteuern zugleich.

Die unteren Gewinnklassen sind nach dem Einkommen- und Gewerbesteuer Tarif von der Steuererhebung befreit. Eine steuerliche Belastung tritt also erst ab einer bestimmten Betriebsgröße ein. Diese liegt - worauf bereits verwiesen wurde - etwa bei DM 7.000 für eine Unternehmerfamilie mit zwei Kindern. In krassem Gegensatz dazu steht allerdings der § 17 a GewStG: Die Gemeinden können die in ihrem Bezirk befindlichen Gewerbebetriebe zu einer Mindeststeuer heranziehen. Diese Vorschrift bewirkt bei Kleinbetrieben eine mit fallender Betriebsgröße steigende Gewerbesteuerbelastung. Da diese Mindeststeuer mit DM 12 pro Veranlagungszeitraum absolut gering ist, kann sie als unbedeutende steuerliche Gewinnbelastung gewertet werden.

Im folgenden soll die Berechnung eines Musterbeispiels unter den Voraussetzungen des Grundbeispiels gezeigt werden. Die Berechnungen erfolgten jeweils nach den im VZ 1962 gültigen Vorschriften.

1) Gewerbesteuer

a) maßgebender Gewerbeertrag

erwirtschafteter gewerblicher Gewinn	
ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung	DM 10.000
Hinzurechnungen und Absetzungen - keine -	-
	<u>DM 10.000</u>
	=====

DM

b) Steuerbetrag

aus einem erwirtschafteten Gewinn von DM 10.000	
errechnet sich ein Meßbetrag von	32
Hebesatz 300 ‰ = Steuerbetrag 32 x 3 =	<u>96</u>
davon sind vom erwirtschafteten Gewinn abzusetzen	
87 ‰ aus DM 96 = (aufgerundet)	<u>84</u>

c) Gewerbeertrag

erwirtschafteter Gewinn	10.000
Gewerbesteuer	84
	<u>9.916</u>
	=====

abgerundeter Gewerbeertrag DM 9.900

Probe: Meßbetrag aus DM 9.900 = 30 DM

Steuer 30 x 3 = DM 90

Rückstellung DM 84 (Differenz ist unbedeutend)

2) Einkommensteuer

a) steuerpflichtiges Einkommen

Gewerbeertrag = Gewinn aus Gewerbebetrieb 9.916

ab: Sonderausgaben 10 % vom

erwirtschafteten Gewinn 1.000

Einkommen 8.916

ab: Kinderfreibetrag für das 1. Kind

1.200

für das 2. Kind

1.680 2.880

6.036

b) Einkommensteuer laut Splitting-Tabelle

528

3) Kirchensteuer (Beispiel Bayern)

Steuerschuld 8 % des festgesetzten Einkommensteuerbetrages DM

8 % von DM 528

42

Die gesamte Gewinnsteuerbelastung beträgt somit bei einem vor dem Abzug der Gewerbesteuer errechneten (erwirtschafteten) Gewinn:

	in DM	in v. H.	zur Verfügung stehender Netto- gewinn:
Einkommensteuer	528	5.28	
Gewerbesteuer	84	-.84	
Kirchensteuer	<u>42</u>	<u>-.42</u>	10.000
Gewinnsteuer- belastung	<u>654</u>	<u>6.54</u>	<u>654</u>
			<u>9.346</u>

Nach diesem Beispiel wurden Aufstellungen über die gesamte Gewinnsteuerbelastung unter den Voraussetzungen des Grundbeispiels bei steigenden Gewinnhöhen und entsprechend steigenden Sonderausgaben erstellt.¹⁾ Sie zeigen den verbleibenden absoluten Nettogewinn und die Gewinnsteuerbelastung im Verhältnis zum erwirtschafteten steuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dabei wurde unterstellt, daß der durch die steuerliche Gewinnermittlung errechnete Gewinn der betriebswirtschaftlich richtig ermittelte Gewinn ist. Der Gewerbe Gewinn ist nicht durch steuerliche Sonderabschreibungen usw. geschmälert. Dadurch kann der sich ergebende Nettobetrag als der dem Betrieb zur Verfügung stehende, auf Grund des Kapitalumschlages realisierte Gewinn angesehen werden. Diese Voraussetzung ist für die Erkenntnis, welche die folgende Aufstellung vermitteln kann, vor allem

1) siehe Anlage I und II

bei den untersten Gewinnklassen wichtig. Über die Situation bei Vorliegen von steuerlichen Finanzierungshilfen kann man sich ohne weiteres ein Bild machen, wenn von dem vorausgesetzten betriebswirtschaftlichen Gewinn die Sonderabschreibung usw. abgesetzt wird. Der sich danach ergebende verminderte Gewinn und dessen Steuerbelastung ist mit dem betriebswirtschaftlich ermittelten Gewinn zu vergleichen.

Aus den beigegebenen Aufstellungen in Anlage I und II ist zu erkennen:

Gewerbliche Gewinne sind bis zu dem Mindestbetrag, welcher der Unternehmerfamilie zum Lebensunterhalt dienen soll, steuerfrei. Erst bei einem erwirtschafteten Gewinn von DM 13.000 errechnet sich eine Gewinnsteuerbelastung von etwas über 10 v. H.. Von hier ab steigt die Belastung gleichmäßig und erreicht bei etwa der doppelten Summe die doppelte Gewinnsteuerbelastung. Erst ab einer Gewinnhöhe (ohne Berücksichtigung des Gewerbesteueraufwandes) von DM 70.000 erreicht die gesamte Gewinnsteuerbelastung ein Drittel, bei DM 100.000 beträgt sie 38 %, bei DM 200.000 macht sie 47 % aus. Diese Zahlen haben natürlich nur für die Bedingungen des unterstellten Grundbeispiels Bedeutung.

Die Gewinnabstände sind in den unteren Gewinnklassen der Aufstellung sehr eng gewählt, um die Errechnung der Steuersätze auf den Gewinnzuwachs möglichst genau durchführen zu können. Bei DM 10.000, bei DM 25.000 und bei DM 50.000 erfolgt ein Sprung, welcher die Linie etwas verzerrt. Es ergibt sich anfänglich ein Grenzsteuersatz von 21 %, der bei einem Gesamtgewinn von DM 22.000 30 % und bei DM 50.000 etwa 40 % beträgt. Diese Werte muß der Unternehmer berücksichtigen, wenn er den steuerlichen Vorteil eines zusätzlichen Aufwandes berechnen will. Daraus läßt sich auch eine Aussage über den Wert oder Unwert der sogenannten Aufwandsschaffung aus steuerlichen Gründen machen.

Die Anlage II zeigt als Beispiele die Gewinnsteuerbelastung höherer Gewinne. Hier ist im Gegensatz zu der Berechnung in Anlage I der Abzug der Sonderausgaben in voller Höhe, d.h. soweit errechenbar (ohne Spenden, Vermögenssteuer usw., aber mit Kirchensteuer), vorausgesetzt. Nach Überschreiten der Progressionszone, welche für verheiratete Steuerpflichtige bei etwas über DM 220.000 liegt, ergibt sich trotzdem noch eine steigende Steuerbelastung. Diese hat aber kaum mehr eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Lage ¹⁾.

Die errechneten Zahlen der Steuerbelastung geben die Möglichkeit, für die in Frage kommenden Gewinnhöhen die Auswirkungen der Inanspruchnahme von steu-

1) Durch die Steuerabzugsbeträge der Einkommensteuer, sowie durch die Tarif Freibeträge von DM 600 Gewerbesteuermeßbetrag und DM 22.562 Einkommensteuerabzug nach Erreichen des Plafonds.

erlichen Finanzierungshilfen deutlich zu machen. Wenn etwa ein Handwerker mit einem erwirtschafteten Gewinn von DM 10.000 eine Sonderabschreibung von DM 2.000 vornimmt, so ergibt sich in diesem Veranlagungszeitraum ein ermäßigter Gewinn von DM 8.000; der Betrieb hat eine Gewinnsteuerbelastung von 2,69%, das sind absolut DM 215, zu tragen. Erfolgt die Auflösung durch einen vorzeitigen Verkauf schlagartig beim gleichhohen erwirtschafteten Gewinn von DM 10.000, so ergibt sich ein zu versteuernder Gewinn von DM 12.000. Die Steuerbelastung beträgt jetzt 9,34% vom erhöhten Gewinn; das sind absolut DM 1.120. Es ergibt sich folgende Rechnung:

Der normal erwirtschaftete Gewinn von DM 10.000 hat eine Steuerbelastung von 6,54% zu tragen =	DM 654
im Jahr der Inanspruchnahme der Finanzierungshilfe war zu zahlen	215
Ersparnis	DM 439

Im Jahr der Nachversteuerung der steuerlichen Finanzierungshilfe war zu zahlen	DM 1.120	
Die Besteuerung eines Gewinnes von DM 10.000 betrug	DM 654	DM 466
Mehrbelastung an Gewinnsteuern		27

Dieser Betrag vergrößert sich, wenn der Gewinn in der Zeit der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung steigt. Vorausberechnungen sind in jedem Fall von der Schätzung der Gewinnentwicklung und nicht zuletzt von gleichbleibenden Steuersätzen abhängig.¹⁾

Um die Auswirkungen der Freibeträge und der Sonderausgaben, sowie des Splittingtarifes andeuten zu können, wurden in Abänderung der Voraussetzungen des Grundbeispiels zwei weitere Beispiele für einige Gewinnhöhen einer Einzelunternehmung nach der gleichen Methode ermittelt.²⁾

- 1) Maier, Hans, "Der Stand der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre", Diss. Hochschule für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften Nürnberg, 1958, S. 163 f; ebenda vgl. dazu die allerdings nur für die Einkommensteuer berechneten Beispiele.
- 2) Unberücksichtigt bleibt die Möglichkeit der getrennten Veranlagung der Ehegatten gem. § 26a EStG, da die Zusammenveranlagung günstiger ist, wenn nur ein Ehegatte Einkünfte zu versteuern hat.

Beispiel II: Ehepaar ohne Kinder

Beispiel III: Unverheirateter Steuerpflichtiger

Der Abzug der Sonderausgaben erfolgte entsprechend dem Grundbeispiel.

Gewinnsteuerbelastung in Prozent bei einem erwirtschafteten Gewinn von DM

	10.000	15.000	20.000	30.000	50.000	100.000
Grundbeispiel	6.54	12.68	16.75	22.70	29.20	38.23 ⁺
Beispiel II	12.76	16.83	20.21	25.74	31.30	40.20 ⁺
Beispiel III	17.18	22.44	26.44	32.04 ⁺	39.33 ⁺	47.62 ⁺

Die mit + gekennzeichneten Belastungszahlen wurden nach den Höchstbeträgen der Sonderausgaben ermittelt.

Die Auswirkungen des Abzugs der Kinderfreibeträge verlieren ihr Gewicht mit steigender Gewinnhöhe. Der Splittingtarif behält jedoch bis zu großen Gewinnhöhen seine Bedeutung. Diese - dem Namen nach soziale - Steuerbegünstigung hat, wie aus vorstehender Aufstellung hervorgeht, eine große Auswirkung auf die wirtschaftliche Lage des Betriebes. Sie läßt nicht nur höhere Entnahmen zu, sondern ermöglicht vor allem eine höhere betriebliche Selbstfinanzierung. Es ergeben sich dadurch auch große Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage des Betriebes, wenn die Voraussetzungen für die Splittingbesteuerung wegfallen. Gerade der finanziell schwache Klein- und Mittelbetrieb kann dadurch in eine schwierige Lage kommen, da der Wegfall etwa die gleiche Wirkung hat, wie eine Erhöhung des Steuertarifes. Dies ist von besonderer Bedeutung, wenn die Nachversteuerung von steuerbegünstigter Finanzierungshilfe, welche zu den Sätzen des Splittingtarifes in Anspruch genommen wird, zu den normalen Sätzen der Grundtabelle erfolgt. Allerdings ist auch der umgekehrte Fall denkbar.¹⁾

Gewissermaßen als Excurs, aber nicht ohne Bedeutung für den Klein- und Mittelbetrieb, soll die Auswirkung eines steuerlich anerkannten Arbeitsvertrages zwischen Ehegatten auf die Gewinnsteuerbelastung besprochen werden²⁾. Nach Kiesow³⁾ begründet die Beschäftigung eines Ehegatten in der Einzelunternehmung des anderen nach der derzeitigen Rechtslage kein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis⁴⁾. Somit sind neben den bürgerlich-rechtlichen Folgen

1) Die ungünstige Wirkung des Wegfalls der Zusammenveranlagung wird in bestimmten Fällen gemildert durch die Regelung des § 32 a Abs. 3 EStG. Dieser läßt die Anwendung des Splittingtarifes auch in dem auf den Tod des Ehegatten folgenden Veranlagungszeitraum zu.

2) vgl. die Urteile des BVerfG v. 24.1.1962 - 1 BvL 32/57 - BStBl 1962, I. S. 492; sowie v. 24.1.1962 - 1 BvR 232/60 - BStBl 1962 I, S. 506; vgl. Abschn. 174 a, 174 b EStR

3) Kiesow, G., "Arbeitsverträge zwischen Ehegatten", NWB Steuerrecht, Fach 3, S. 2181 (Heft Nr. 50/1962)

4) Man beachte aber den Vorlagebeschluß des Bundessozialgerichtes v. 25.4.1962 an das Bundesverfassungsgericht; vgl. BB 1962, 17. Jg. -Nr. 23 S. 923 f

ausschließlich steuerliche Vorteile gegeben. Ein Arbeitsvertrag zwischen Ehegatten hat bei der Zusammenveranlagung gemäß § 26b EStG im wesentlichen nur für die bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abzugsfähigen Pauschbeträge, wie Werbungskosten und Sonderausgaben, sowie für den Weihnachtsfreibetrag Bedeutung.

Beide Ehegatten können auch die getrennte Veranlagung wählen (§ 26 Abs. 2 EStG). Diese Möglichkeit bringt in bestimmten Fällen, die von der absoluten Höhe der Einkünfte der Ehegatten und von dem Verhältnis der Höhe der Einkünfte zueinander abhängig sind, eine niedrigere Einkommen- und Kirchensteuerbelastung als die Zusammenveranlagung.

Von großer Bedeutung ist vor allem die Minderung des Gewerbeertrages durch die im Arbeitsvertrag vereinbarte angemessene Entlohnung des mitarbeitenden Ehegatten¹⁾.

Im folgenden soll die Auswirkung eines Ehegatten-Arbeitsvertrages für verschiedene gewerbliche Gewinne nach den Voraussetzungen des Grundbeispiels gezeigt werden. Die Höhe des angemessenen Arbeitslohnes soll entsprechend der Gewinnhöhe und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Betriebes als steigend unterstellt werden.

Beispiel für eine Berechnung der Gewinnsteuerbelastung:

erwirtschafteter Gewinn	DM	10.000	
angemessener Arbeitslohn des Ehegatten		<u>3.600</u>	
		6.400	
Gewerbesteuer fällt hier nicht an; Mindeststeuer = 12 DM		<u>12</u>	
Gewerbe Gewinn		6.388	
für die Einkommensteuerveranlagung in das Einkommen der Ehegatten zusammenzurechnen		<u>3.600</u>	
		9.988	
davon ab :	DM	100	
Weihnachtsfreibetrag			
Werbungskostenpauschbetrag	564		
Sonderausgaben (10 v. H. d. Gewinns)	1000		
Kinderfreibeträge für zwei Kinder	2880	<u>4.544</u>	
steuerpflichtiges Einkommen		5.444	=====

1) Wegen der Abzugsfähigkeit sonstiger Vergütungen an den Ehegatten, insbesondere des Pensionsaufwandes; vgl. Charlier, R., "Steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Ehegatten durch die Finanzverwaltung" NWB Steuerrecht, Fach 3, S. 2155 - 2158 (Heft Nr. 30/1962), vgl. auch ebenda S. 2133 - 2136 (Heft Nr. 6/1962) und S. 2151 - 2152 (Heft Nr. 24/1962)

Steuerberechnung:	DM	%
Gewerbesteuer	12	-, 12
Einkommensteuer nach Splittingtabelle	408	4, 08
Kirchensteuer 8 % aus DM 408	<u>33</u>	<u>-, 33</u>
	<u>453</u>	<u>4, 53</u>

Entsprechend diesem Beispiel wurden die folgenden Belastungszahlen ermittelt. Diesen sind die Zahlen des Grundbeispiels aus Anlage I zum Vergleich gegenübergestellt

erwirtschafteter Gewinn	angemessener Arbeitslohn	Gewinnsteuerbelastung		Unterschied
		mit	ohne	
		Arbeitsvertrag	Arbeitsvertrag	
in DM	in DM	in v. H.	in v. H.	in v. H.
10.000	3.600	4, 53	6, 54	2, 01
15.000	4.800	9, 96	12, 68	2, 72
20.000	6.000	13, 32	16, 75	3, 43
30.000	7.200	19, 87	22, 70	2, 83
50.000	9.600	27, 12	29, 20	2, 08
100.000	12.000	37, 08 ⁺	38, 23 ⁺	1, 15

Die mit + versehenen Zahlen sind entsprechend den Sonderausgabenhöchstbeträgen einschließlich der Kirchensteuer berechnet.

Die Gesamtersparnis ist in der Gewinnklasse um DM 20.000 in diesem Beispiel am größten. Darunterliegende Gewinne sind allein durch das Gewerbesteuergesetz bereits so begünstigt, daß eine Gewerbesteuerersparnis sich kaum bemerkbar macht. Dagegen wirken sich hinsichtlich der Einkommensteuerbelastung vor allem bei den untersten Einkommensklassen der Pauschbetrag für Werbungskosten und der Weihnachtsfreibetrag aus. Deren Höhe bleibt bei Gewinnänderungen gleich, deshalb nimmt ihr Gewicht bei steigendem Gewinn rasch ab. Erhöhend wirkt natürlich für die Einkommensteuer der geringere Abzug an Gewerbesteuer.

Eine gesonderte Betrachtung zeigt zuerst eine mit dem Gewinn steigende Ersparnis. Erst ab einer Summe, die sich aus DM 16.800 entsprechend der Begünstigung der Steuermeßzahlen gemäß § 11 Abs. 2 GewStG und dem Arbeitslohn des Ehegatten zusammensetzt, ergibt sich eine fallende Ersparnisrate.

Der Vergleich zeigt, daß gerade für Kleinbetriebe mit einer Gewinnsumme um DM 20.000 der Abschluß eines Arbeitsvertrages mit dem Ehegatten von Vorteil ist. Die Auswirkungen sind ähnlich wie die eines besonderen Freibetrages. Die geforderte tatsächliche Durchführung muß allerdings gegeben sein: Einmal muß der Ehegatte tatsächlich im Betrieb mitarbeiten und im wesentlichen eine fremde Arbeitskraft ersetzen; zum anderen muß das vereinbarte Gehalt tatsächlich ausbezahlt

werden. Ein Klein- und Mittelbetrieb würde nur ab einer gewissen Gewinnhöhe eine fremde Arbeitskraft auch hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Leistungskraft beschäftigen können. Einen Ausgleich findet die wirtschaftliche Lage in der Bemessung des angemessenen Arbeitslohnes. Die Auszahlung des Gehaltes kann vielfach Entnahmen ersetzen, soweit diese dem Lebensunterhalt der Familie dienen, dadurch bleibt der dem Betrieb zur Selbstfinanzierung dienende Gewinnanteil gleich. In diesem Fall ist nur eine günstige Auswirkung eines Arbeitsertrages mit dem Ehegatten auf die wirtschaftliche Lage des Betriebes gegeben. Allerdings muß die Anerkennung des Vertrages durch die Betriebsprüfung gesichert sein, sonst kommt es zu Nachversteuerung der ersparten Beträge.

II. PERSONENGESELLSCHAFTEN

Die Personengesellschaften sind für die Einkommen- und Kirchensteuer nicht als selbständige Steuersubjekte anzusehen. Träger des Vermögens, der Rechte und Pflichten sind daher die einzelnen Gesellschafter. Nach dem Einkommensteuergesetz wird jeder Gesellschaftsanteil als selbständiger Gewerbebetrieb behandelt.¹⁾ Der Besteuerung unterliegt hier also jeder einzelne Gesellschafter, die Gesellschaft hat jedoch die Pflicht, bei der einheitlichen Gewinnfeststellung mitzuwirken. Das Veranlagungsverfahren selbst spielt sich bei der Einkommensteuer zwischen Gesellschafter und Finanzverwaltung ab.

Die Personengesellschaft besitzt steuerlich nur insofern eine gewisse Rechtsfähigkeit, als bei ihr nach § 215 AO der Gewinn zu ermitteln ist. Einkommensteuersubjekt bleiben die einzelnen Gesellschafter entsprechend der Höhe ihres Gewinnanteils. Bei der progressiven Gestaltung des deutschen Einkommensteuertarifes wird die steuerliche Belastung deshalb umso geringer sein, je mehr durch die Aufteilung des Gewinnes und seiner Einzelversteuerung die Progression gemildert wird.

Maßgebende Bestimmungsfaktoren der Einkommensteuerhöhe liegen in der subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Sie äußern sich in der Ehegattenbesteuerung, in Kinderfreibeträgen, in der gestaffelten Abzugsfähigkeit bestimmter Sonderausgaben usw. Eine praktische Bedeutung für die Wahl der Unternehmensform haben diese persönlichen Faktoren für Betriebe mit kleinen und mittleren Gewinnen, bei denen sie die Progression deutlich abschwächen. Bei hohen Einkommensklassen verlieren diese außerbetrieblichen Einflüsse an Bedeutung.

1) RFH-Urteil v. 14.7.1937, RStBl 1937, S. 937; damit entschied sich der RFH für die Bilanzbündeltheorie: Die einheitliche Bilanz des Unternehmers ist steuerlich nur eine Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufzustellenden Bilanz.

Bei der Einzelunternehmung und bei den verschiedenen Personenunternehmungen ergeben sich bei der Gewinnermittlung und bei der Berechnung der persönlichen Steuerabzugsbeträge der Unternehmer gleiche oder ähnliche Fragen. Insoweit kann auf das zur Einzelunternehmung Gesagte verwiesen werden. Lediglich die Höhe der Steuerbelastung des erwirtschafteten betrieblichen Gewinnes ist abhängig von der Zahl der Gesellschafter.

Eine Sonderstellung nimmt die Gewerbesteuer ein. Im Gegensatz zu den Personensteuern geht die Gewerbesteuer nicht von der steuerlichen Leistungsfähigkeit einer bestimmten Person, sondern vom Vorhandensein eines gewerblichen Betriebes aus. Die Höhe der Gewerbesteuer ist daher bei allen Personenunternehmen in der Regel gleich. Für einen Vergleich der laufenden Gewinnbesteuerung der Einzelunternehmung und der Personengesellschaft kann die Gewerbesteuer aber trotzdem nicht außer Betracht bleiben, wenn die gesamte Gewinnsteuerbelastung untersucht werden soll.

Ein Vergleich der Gewinnsteuerbelastung der Einzelunternehmung und der Personengesellschaft in Abhängigkeit von der Gewinnhöhe kann nur von gleichen Voraussetzungen ausgehen. Daher sind für die Steuerpflichtigen, gleich ob Einzelunternehmer oder Gesellschafter, die nämlichen persönlichen Voraussetzungen zu machen. Aufbauend auf dem vorhergehenden Abschnitt soll gezeigt werden, welche Steuerlast sich bei Personengesellschaften ergibt, wenn für die einzelnen Gesellschafter die Bedingungen des Grundbeispiels (verheiratet, Freibeträge für zwei Kinder, bis zu DM 50.000 Gewinnanteil 10 % Sonderausgaben) unterstellt werden.

Untersucht werden somit Betriebe, welche verschieden hohe erwirtschaftete Gewinne vor Abzug der Gewerbesteuerrückstellung zu versteuern haben, und zwar Betriebe mit zwei, drei und fünf Gesellschaftern. Die sich ergebenden Belastungszahlen werden denen der Einzelunternehmung gegenübergestellt. Für die Untersuchung der Einzelunternehmung wurde unterstellt, daß der Gesamtbetrag der Einkünfte des Unternehmers gleich den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist. Das heißt, daß keine sonstigen steuerpflichtigen Einkünfte, etwa aus nichtselbständiger Arbeit, vorliegen. Diese Voraussetzung soll auch bei den Mitunternehmern einer Personengesellschaft beibehalten werden.

Weiter soll unterstellt werden, daß alle Gesellschafter im gleichen Verhältnis am Gewinn der Gesellschaft beteiligt sind. Dabei braucht kein Unterschied zwischen voll und beschränkt haftenden Gesellschaftern gemacht werden.

Es folgt ein Beispiel für die Ermittlung der Zahlen der Gewinnsteuerbelastung.

Fünf Gesellschafter:

Erwirtschafteter Gewinn	DM	100.000
ab : Gewerbesteuer (vgl. Anlage II)	DM	11.484
somit verbleibt zur Gewinnverteilung	DM	88.516

davon trifft jeden Gesellschafter ein
Anteil am Gewerbegewinn, der gleich ist
seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb

DM 17.703

ab : Sonderausgaben

10% von einem Fünftel des

erwirtschafteten Gewinnes

DM 2.000

Kinderfreibeträge

DM 2.880 4.880

steuerpflichtiges Einkommen

DM 12.842

Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle

DM 1.884

8% Kirchensteuer aus DM 1.884

DM 151

Steuerbelastung eines Gesellschafters

DM 2.035

Gesamte Gewinnsteuerbelastung der Gesellschaft:

Einkommen- und Kirchensteuer

5 x DM 2.035

DM 10.175

Gewerbesteuer des Betriebes

DM 11.484

insgesamt

DM 21.659

Die Gesamtbelastung beträgt somit 21.66% des erwirtschafteten Gewinnes. Dem-
gegenüber hat eine Einzelunternehmung bei dem gleichen erwirtschafteten Gewinn
38.28% Gewinnsteuerbelastung zu tragen (vgl. Anlage II).

Wenn man entsprechend dem vorstehenden Beispiel die Gewinnbelastungszahlen
für verschiedene Gewinnhöhen errechnet, ergibt sich folgende Tabelle für Einzel-
unternehmungen und Personengesellschaften mit zwei, drei und fünf Gesellschaf-
ten.¹⁾

1) Die absolute Steuerbelastung der einzelnen Unternehmungsformen, welche der
Berechnung der Prozentzahlen zugrunde liegt, geht aus den in Anlage III-VII
beigegebenen Tabellen hervor.

Gesamte Gewinnsteuerbelastung des erwirtschafteten Gewinns bei verschiedenen Unternehmungsformen (Gewerbe-, Einkommen- und Kirchensteuer)

Erwirtschafteter Gewinn ohne Abzug der Gewerbesteuer DM	bei der Einzelunternehmung		bei der Personengesellschaft	
	Steuerpfl. verheiratet zwei Kinder	Steuerpflichtiger unverheiratet	zwei	drei
	v. H.	v. H.	Steuerpflichtige, verheiratet, v. H.	Gesellschafter v. H.
20.000	16.75	26.44	10.02	5.22
40.000	26.55	36.44 +	19.82	16.42
60.000	30.81 +	41.61 +	24.50	20.87
80.000	35.15 +	45.10 +	27.86	23.69
100.000			30.20	26.34
100.000	38.23 +	47.62 +	29.18 +	
120.000	40.62 +	49.57 +	31.66 +	28.26
140.000	42.55 +	51.09 +	33.78 +	29.85
150.000	43.41 +	51.74 +	34.81 +	29.49 +
200.000	46.87 +	54.00 +	38.66 +	33.31 +
500.000	55.16 +	58.23 +	49.62 +	45.17 +
				39.11 +

+) Die abgezogenen Sonderausgaben setzen sich aus den Höchstbeträgen der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben, sowie der Kirchensteuer zusammen

Die vorstehenden Zahlen der Personengesellschaften bauen auf dem bereits bekannten "Grundbeispiel" auf. Das bedeutet, daß die Belastungswerte auf Grund der Splitting-Tabelle errechnet sind. Die Unterstellung von verheirateten Steuerpflichtigen, denen zwei Kinderfreibeträge zustehen, kann damit gerechtfertigt werden, daß die Verhältnisse des Grundbeispiels für sehr viele Unternehmer zutreffen. Für die Einzelunternehmung wurden dagegen Vergleichszahlen für einen verheirateten Unternehmer und für einen unverheirateten Steuerpflichtigen ermittelt. Aus dieser Gegenüberstellung läßt sich vor allem die große Bedeutung des Splitting-Tarifes für die kleinen und mittleren Gewinne ablesen.

Aus dem Vergleich der gesamten Gewinnsteuerbelastung der Einzelunternehmung und der verschiedenen Arten von Personengesellschaften können folgende Feststellungen gemacht werden:

Die Gewerbesteuer bleibt für alle untersuchten Betriebe der nämlichen Gewinnhöhe gleich. Die auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bezogene Einkommen- und Kirchensteuer kann dagegen bei entsprechend niedrigem Einkommen der einzelnen Gesellschafter ganz entfallen. Damit bildet die Gewerbesteuer - als Belastung des Betriebes selbst - eine Art Mindeststeuer der Personengesellschaft ab einer bestimmten Gewinnhöhe. Dies geht aus einer Betrachtung der verschiedenen Unternehmungsformen bei DM 20.000 erwirtschafteten Gewinn hervor. Die gesamte Gewinnsteuerbelastung bleibt bei Personengesellschaften ab drei Gesellschaftern gleich hoch, sie bleibt bei 5,22 %. Bei Belastung ist hier nur durch die Gewerbesteuer verursacht.

Die gesamte Steuerbelastung erreicht rasch den Satz von einem Viertel des im Betrieb erwirtschafteten Gewinnes:

Beim verheirateten Einzelunternehmer ab ca. DM 40.000

Bei Personengesellschaften

mit zwei Gesellschaftern	ab ca. DM 60.000
mit drei Gesellschaftern	ab ca. DM 100.000
mit fünf Gesellschaftern	ab ca. DM 150.000

Ein Drittel des erwirtschafteten Gewinnes wird besteuert:

Beim verheirateten Einzelunternehmer ab ca. DM 70.000

Bei Personengesellschaften

mit zwei Gesellschaftern	ab ca. DM 140.000
mit drei Gesellschaftern	ab ca. DM 200.000
mit fünf Gesellschaftern	ab ca. DM 350.000

Eine Gesamtbelastung des erwirtschafteten Gewinnes von 50% wird in Klein- und Mittelbetrieben nur bei einem unverheirateten Einzelunternehmer (etwa bei DM 140.000) erreicht. Eine Personengesellschaft mit zwei Gesellschaftern hat da-

gegen erst bei einem Gewinn von DM 500.000 eine Steuerbelastung von 49,62% zu tragen.

Diese Milderung der Progression wird in den höheren Gewinnklassen keine ausschließliche Auswirkung auf die persönliche Lebenshaltung der Steuerpflichtigen haben. Vielmehr wird dadurch die Selbstfinanzierungsmöglichkeit der Betriebe erweitert, was gerade für Klein- und Mittelbetriebe mit Gewinnen bis DM 150.000 eine große Erleichterung bedeutet. Besonderes Gewicht hat diese Tatsache bei kleinen und mittleren Personengesellschaften, da hier der steuerpflichtige Gewinn auf mehrere Personen zu verteilen ist. Sofern diese von ihren gewerblichen Einkünften den Lebensunterhalt ihrer Familie bestreiten müssen, wird eine gewisse Mindestentnahme durch die Gesellschafter die Regel sein.

Die Summe der Entnahmen steigt mit der Zahl der Gesellschafter. Dieser Mittelabfluß wird zum Teil durch die infolge der Gewinnaufteilung abgeschwächte Progression ausgeglichen. Einige Beispiele mögen dies verdeutlichen:

- 1) Eine Personengesellschaft erwirtschaftet einen Gewinn von DM 100.000 vor Abzug der Gewerbesteuerrückstellung. Pro Gesellschafter sollen DM 10.000 als Mindestentnahme im Jahr unterstellt werden (ohne persönliche Einkommensteuer).

	zwei		drei		fünf	
	Gesellschafter					
	DM	v. H.	DM	v. H.	DM	v. H.
erwirtschafteter Gewinn	100.000		100.000		100.000	
ab gesamte Steuerbelastung	<u>30.202</u>	30.20	<u>26.337</u>	26.34	<u>21.659</u>	21.66
verbleiben	69.798		73.663		78.341	
ab Entnahmen	<u>20.000</u>	20.00	<u>30.000</u>	30.00	<u>50.000</u>	50.00
zur Verfügung im Betrieb	<u>49.798</u>	49.80	<u>43.663</u>	43.66	<u>28.341</u>	28.34

- 2) Bei einem erwirtschafteten Gewinn von DM 150.000; jährlichen Entnahmen pro Gesellschafter von DM 15.000 ergeben sich folgende Werte:

	zwei		drei		fünf	
	Gesellschafter		Gesellschafter		Gesellschafter	
	DM	v. H.	DM	v. H.	DM	v. H.
erwirtschafteter Gewinn	150.000		150.000		150.000	
ab gesamte Steuerbelastung	<u>52.214</u>	34.81	<u>44.234</u>	29.49	<u>38.353</u>	25.57
verbleiben	97.786		105.766		111.647	
ab Entnahmen	<u>30.000</u>	20.00	<u>45.000</u>	30.00	<u>75.000</u>	50.00
zur Verfügung im Betrieb	<u>67.786</u>	45.19	<u>60.766</u>	40.51	<u>36.647</u>	24.43

- 3) Im Großbetrieb mit einem erwirtschafteten Gewinn von DM 500.000 und jährlichen Entnahmen von DM 25.000 pro Gesellschafter ergibt sich dagegen folgendes Bild:

	zwei		drei		fünf	
	Gesellschafter		Gesellschafter		Gesellschafter	
	DM	v. H.	DM	v. H.	DM	v. H.
erwirtschafteter Gewinn	500.000		500.000		500.000	
ab gesamte Steuerbelastung	<u>248.114</u>	49.62	<u>225.876</u>	45.17	<u>195.550</u>	39.11
verbleiben	251.886		274.124		304.450	
ab Entnahmen	<u>50.000</u>	10.00	<u>75.000</u>	15.00	<u>125.000</u>	25.00
zur Verfügung im Betrieb	<u>201.886</u>	40.38	<u>199.124</u>	39.83	<u>179.450</u>	35.83

Aus diesem Vergleich ergibt sich, daß bei hohen Gewinnen die Milderung der Steuerlast durch die Gewinnaufteilung eine Belastung durch die Vervielfachung der Mindestentnahmen dann ausgeglichen wird, sobald diese Mindestentnahmen insgesamt im Verhältnis zum erwirtschafteten Gewinn relativ gering sind. Diese Tatsache bedeutet einen Vorteil der großen Personengesellschaften. In kleineren und mittleren Personengesellschaften ist dagegen in der Regel die Belastung durch vervielfachte Mindestentnahmen insgesamt größer als die entsprechende Minderung der Steuerlast. Dadurch tritt ein deutliches Absinken des Anteils am erwirtschafteten Gewinn, welcher dem Betrieb verbleibt, ein. Allerdings ist darauf hinzuweisen, daß unter Umständen sehr wohl eine durch die Gewinnaufteilung erreichte

Ermäßigung der Gewinnsteuerbelastung auch dem Betrieb zugute kommen kann, nämlich dann, wenn die Steuerersparnis nicht zu höheren Mehrentnahmen Anlaß gibt. Im Klein- und Mittelbetrieb wird sich die Entnahme der Unternehmer in erster Linie nach dem Bedarf der Unternehmerfamilie richten. Allerdings zeigt die Bilanz des Betriebes die Steuerersparnis durch Aufteilung der Gewinne nicht an, da nur die gleichbleibende Gewerbesteuer gewinnbeeinflussend verbucht werden kann. Nur die Beobachtung der Liquiditätslage des Betriebes kann hier Aufschlüsse geben.

Zusammenfassend kann festgestellt werden:

Ein Vergleich der Gewinnsteuerbelastung bei den verschiedenen Formen der Personenunternehmung läßt vor allem die Auswirkung der Einkommensteuerprogression erkennen. Die steuermindernde Bedeutung der Gewinnaufteilung bei der Personengesellschaft wird verstärkt durch die Steuerabzugsbeträge, die persönlichen Freibeträge und durch die Anwendung des Splittingtarifes. Die Höhe des beim einzelnen Gesellschafter steuerpflichtigen Einkommens wird insoweit niedriger. Durch die Verteilung des Gewinnes auf mehrere Steuerpflichtige wird die Wirkung der Freibeträge usw. vervielfacht.

III. DAS PROBLEM DER STEUERPROGRESSION

Der Ausdruck "Steuerprogression" ist der Finanzwissenschaft zuzuordnen. Neumark erklärt den Begriff dahingehend, daß "die Steuerlast mit wachsender Bemessungsgrundlage nicht nur absolut, sondern auch relativ steigt." ¹⁾

Eine Aussage über die Wirkung der Steuerprogression kann nur gemacht werden, wenn Klarheit über alle belastenden Steuerarten und die Besteuerungsgrundlage besteht. Unzulässigerweise wird oft nur von der Einkommensteuer ausgegangen, gerade der mittlere und kleine Unternehmer muß jedoch auch die Gewerbeertragssteuer und die Kirchensteuer miteinbeziehen. Außerdem muß die Bezugsgröße festgelegt sein: Es ergeben sich verschiedene Belastungszahlen, je nach dem, ob der erwirtschaftete Gewinn oder das steuerpflichtige Einkommen zum Ausgangspunkt einer Berechnung genommen wird. Der Einkommensteuertarif hat als Bemessungsgrundlage das Einkommen, die Steuermeßbeträge nach dem Gewerbesteuergesetz werden nach dem Gewerbeertrag berechnet. Daneben kann man eine Steuerbelastung auch ausgehend vom erwirtschafteten Gewinn, vor Abzug der Gewerbesteuer rückstellung errechnen. Damit stehen sich drei Werte gegenüber, die eine verschiedene Bezugsgröße haben.

1) Neumark, Friedrich, "Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung", Bern 1947, S. 31

Dies kann man vermeiden, wenn man die gesamte Gewinnsteuerbelastung ausgehend von einer einzigen und umfassenden Bezugsgröße berechnet. Um die Zahlen der Praxis anzupassen, wurde für die im Anhang befindlichen Tabellen als Bemessungsgrundlage der erwirtschaftete Gewinn vor Abzug der Gewerbesteuer-rückstellung gewählt.

Die folgenden Ausführungen über die Steuerprogression beruhen auf den unter diesen Voraussetzungen ermittelten Werten einer Einzelunternehmung. Entsprechend der Art der Berechnung wird die Belastung der Klein- und Mittelbetriebe durch die Steuerprogression an dem Beispiel eines verheirateten Unternehmers mit zwei Kindern ermittelt.

Wenn man die Auswirkung der Progression auf die wirtschaftliche Lage der Klein- und Mittelbetriebe klar erkennen will, muß man zwei Gruppen bilden: Kleinbetriebe einerseits und Mittelbetriebe andererseits.

Die steuerliche Progression begünstigt die Kleinbetriebe. Hier beträgt die gesamte Steuerbelastung höchstens 20%. Dagegen bekommen die Mittelbetriebe bei steigenden Gewinnen die wachsende Belastung rasch zu spüren:

Bei einem erwirtschafteten Gewinn von

DM 50.000	28%	beträgt die gesamte Gewinnsteuer-			
DM 70.000	33%	"	"	"	belastung
DM 100.000	38%	"	"	"	"
DM 150.000	43%	"	"	"	"

Demnach ist im Bereich der Mittelbetriebe der Anstieg der Steuerlast sehr steil.

Innerhalb dieser Betriebsgröße steht jedem Gewinnzuwachs eine steigende Steuerbelastung gegenüber. Allerdings muß betont werden, daß die Gewinne der Mittelbetriebe durch die Höhe des Steuersatzes, insbesondere bei der Einkommensteuer, absolut begünstigt sind. Immerhin macht der Vorteil des Mittelbetriebes im Verhältnis zum Großbetrieb bei einer Einzelunternehmung insgesamt etwa zehn vom Hundert der Gewinnsteuern aus (Steuerbelastung bei DM 500.000 erwirtschafteten Gewinn = 55%).

Die Einkommensteuerbelastung hängt nicht nur vom Tarif an sich ab, sondern auch von den Steuerabzugsbeträgen, welche den Gewerbegewinn mindern. Manche Abzugsbeträge werden bei Vorliegen der Voraussetzungen in einer bestimmten Höhe gewährt, z.B. Kinderfreibeträge. Diese wirken sich natürlich am meisten bei den untersten Einkommensklassen aus. Hier ist jedoch die Steuerbelastung noch sehr gering. Daher ist auch die absolute Steuerersparnis noch niedrig.

	DM	DM	DM	DM
Gewerbegewinn				
./ . Sonderausg.	10.000	25.000	50.000	150.000
2 Kinderfreibeträge	<u>2.880</u>	<u>2.880</u>	<u>2.880</u>	<u>2.880</u>
	<u>7.120</u>	<u>22.120</u>	<u>47.120</u>	<u>147.120</u>
Eink. St. nach				
Splittingtarif	744	4.234	12.388	56.840
Eink. St. nach Splittingtarif				
ohne Abzug der Kinderfreibetr.	<u>1.320</u>	<u>5.080</u>	<u>13.474</u>	<u>58.264</u>
Minderung DM	<u>576</u>	<u>846</u>	<u>1.086</u>	<u>1.424</u>
Das sind in v. H. der Bemessungsgrundlage Gewerbe-				
gewinn ./ . Sond.	5.8	3.4	2.2	0.9
Das sind in v. H. der sich				
ohne Abzug der Freibetr.				
ergebenden EinkSt	43.6	16.6	8.1	2.4

Auf der einen Seite kann man demnach von einer Begünstigung des niedrigen Gewinnes sprechen, da der Prozentsatz der Steuerersparnis bei den unteren Einkommensklassen am größten ist (bei DM 10.000 Gewerbe-gewinn ./ . Sonderausgaben sind es 5,8%, bei DM 150.000 sind es 0,9% Steuerersparnis beim Abzug von zwei Kinderfreibeträgen). Andererseits erhöht sich die absolute Steuerersparnis in DM-Beträgen bei steigenden Gewinnen. Die dem Unternehmer durch Abzug der Kinderfreibeträge zugute kommende Steuerersparnis steigt. Die Ersparnis in DM ist bei einem Gewerbe-gewinn ./ . Sonderausgaben von DM 150.000 mehr als doppelt so hoch wie bei einem niedrigen Gewinn von DM 10.000. Am Beispiel der Kinderfreibeträge kann man daher die Begünstigung der großen Gewinne gegenüber den kleinen durch die persönlichen Steuerfreibeträge erkennen.

Eine besondere Auswirkung haben die beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 3 Ziff. 3 EStG, welche bei Abschluß von Kapitalansammlungsverträgen in beschränktem Umfang entsprechend der getätigten Ausgaben abgesetzt werden können. Der Unternehmer kann solche Aufwendungen erst machen, wenn er dem Betrieb mehr entnehmen kann, als für die Lebenshaltung seiner Familie notwendig ist. Die Abzugsfähigkeit ist bei Verheirateten größer und der Kinderzahl entsprechend gestaffelt. Entsprechend wächst aber auch der Bedarf der Unternehmerfamilie, nach dem sich die Entnahmen richten. Unternehmer können also die Steuerbegünstigung nicht ausnützen, wenn sie eine große Familie haben und nur einen niedrigen Gewinn erwirtschaften. Das bedeutet auch einen Nachteil für die wirtschaftliche Lage des Betriebes, da die eventuell zur Selbstfinanzierung

dienenden Gewinnanteile nach höheren Steuersätzen besteuert werden. Voll absetzen kann die Sonderausgaben nur derjenige Unternehmer, dem neben den Privatentnahmen zum Lebensunterhalt und der notwendigen Selbstfinanzierung noch weitere Mittel zur Verfügung stehen. Das ist in der Hauptsache uneingeschränkt wohl nur im Großbetrieb der Fall. Im übrigen ist die Wirkung der Sonderausgaben die gleiche wie bei den übrigen Freibeträgen.

Einen großen Einfluß auf die wirtschaftliche Lage des Betriebes hat auch die Anwendung des Splittingtarifes. Auch hier werden nicht nur die entnommenen Gewinnanteile begünstigt, sondern auch die im Betrieb belassenen Mittel. Damit erhält vor allem die Tarifbegünstigung der verheirateten Unternehmer eine große Bedeutung für die betriebliche Kapitalbildung.

In der Betriebsgröße der Kleinbetriebe ist sowohl die Unternehmungsform der Einzelunternehmung als auch die Personengesellschaft zu finden. Die hier relativ niedrigen Gewinne werden zwar auf die Dauer nur selten den Lebensunterhalt von mehreren Gesellschafterfamilien ermöglichen, allerdings sind Familiengesellschaften denkbar. Durch die Grenze der Steuerbefreiung - beim Grundbeispiel etwa bei DM 7.000 erwirtschaftetem Gewinn für jeden Gesellschafter - ergeben sich für diese Gewinne niedrige Steuerbelastungszahlen. Durch Bildung einer Personengesellschaft kann der erwirtschaftete Gewinn aufgeteilt und dadurch die Einkommensteuererleichterung der unteren Gewinnklassen ausgenützt werden. Bei einer Personengesellschaft ist allerdings zu beachten, daß in der Regel auch mehrere Gesellschafter dem Betrieb Mittel entnehmen müssen, um die Lebensführung ihrer Familie sicher zu stellen. Diese Mindestentnahmen schmälern die dem Betrieb zur Selbstfinanzierung verbleibenden Beträge. Gerade bei den kleinen Personengesellschaften ist in dieser Tatsache ein betriebswirtschaftliches Problem zu sehen. Nämlich dann, wenn es nicht gelingt, eine Gewinnhöhe zu erreichen, welche neben den - hier vervielfachten - Mindestentnahmen der Unternehmer einen im Betrieb verbleibenden Überschuß zuläßt. Die sich infolge der Gewinnaufteilung ergebende Steuerminderung wird in der Regel diesen Nachteil nicht beseitigen können.

Auch die Staffelung des Gewerbesteuersatzes - für sich allein betrachtet - begünstigt die Kleinbetriebe. Dieser Vorteil tritt zu der Entlastung durch die Einkommensteuersätze.

Hinsichtlich der Höhe der Gewerbesteuermeßzahl bei Personenunternehmen bestimmt § 11 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG

für die ersten	DM 7.200	des Gewerbeertrages	0	v. H.
für die weiteren	" 2.400	" "	1	v. H.
	DM 9.600			
" "	DM 2.400	" "	2	v. H.
	DM 12.000			
" "	DM 2.400	" "	3	v. H.
	DM 14.400			
" "	DM 2.400	" "	4	v. H.
	DM 16.800			
für alle weiteren Beträge	des Gewerbeertrages		5	v. H.

Es ergeben sich damit folgende Werte für die Gewerbesteuer (unter Zugrundelegung eines Hebesatzes von 300 %)

Gewerbeertrag bis	DM	7.200	Mindeststeuer nach § 17a GewStG	
			Gewerbesteuer	
			DM	v. H.
Gewerbeertrag	DM	9.600	72	0.7
"	DM	12.000	216	1.8
"	DM	14.400	432	3.0
"	DM	16.800	504	3.0
"	DM	25.000	1.950	7.8

Auch bei den Mittelbetrieben nimmt die Gewerbesteuerbelastung noch progressiv zu. Bei den Gewerbeerträgen über DM 16.800 beträgt der Steuermeßbetrag 5 v. H. des abgerundeten Gewerbeertrages abzüglich 600 DM. Dieser Abzug bleibt bei allen Gewinnhöhen gleich und bewirkt damit eine Progression der Gewerbeertragssteuer, beim Großbetrieb wirkt sich der Abzug jedoch kaum mehr aus.

Es können folgende Zahlen gegenübergestellt werden:

Gewerbeertrag	Steuermeßzahl	Gewerbeertragssteuer	
DM	DM	DM	v. H.
30.000	900	2.700	9.0
50.000	1.900	5.200	11.0
100.000	4.400	13.200	13.2
150.000	6.900	20.700	13.8
500.000	24.400	73.200	14.6

Ab einem Gewerbeertrag von DM 100.000 flacht sich der Anstieg der prozentualen Gewerbesteuerbelastung weitgehend ab.

Zusammenfassend ist festzustellen:

Die Gestaltung des Einkommensteuertarifes, sowie die Festlegung der Gewerbesteuermeßzahlen, bedeuten für die Klein- und Mittelbetriebe einen Vorteil gegenüber den Großbetrieben. Außerdem haben die in erster Linie sozial gedachten Kinderfreibeträge und Sonderausgaben, aber auch der Splittingtarif eine wesentliche Auswirkung auf die Besteuerung der kleinen und mittleren Betriebe und damit auch auf deren wirtschaftliche Lage. Sie haben daher ein größeres Gewicht als die übrigen Steuervergünstigungen, welche bereits bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden können, etwa die Sonderabschreibungen. Außerdem wird durch den Abzug der verschiedenen Freibeträge in der Regel eine endgültige Steuerersparnis erreicht. Die Gestaltung des Steuertarifes und die einzelnen Steuerabzugsbeträge lassen deshalb eine absolute Besserstellung der Klein- und Mittelbetriebe gegenüber den Großbetrieben erkennen.

Diese Tatsache soll noch einmal an Hand einer zusammengefaßten Gegenüberstellung gezeigt werden:

Gewinnsteuerbelastung des erwirtschafteten Gewinnes bei verschiedenen Betriebsgrößen und Unternehmungsformen
(in % des erwirtschafteten Gewinnes)

erwirtschafteter Gewinn in DM	Einzelunternehmung		Personengesellschaft		
	verheirateter Unternehmer	unverheirateter	zwei verheiratete	drei Gesellschafter	fünf
Kleinbetrieb					
DM 20.000	16.75	26.44	10.02	5.22	5.22
Mittelbetrieb					
DM 140.000	42.55	51.09	33.78	29.85	24.83
Großbetrieb					
DM 500.000	55.16	58.23	49.62	45.17	39.11

(Auszug aus der Tabelle 3)

SCHLUSSBETRACHTUNG

Aus den vorhergehenden Betrachtungen ergibt sich, daß auch bei Klein- und Mittelbetrieben steuerliche Fragen von einschneidender Bedeutung sein können. Sie beeinflussen in den meisten Fällen entscheidend die wirtschaftliche Lage des Betriebes und darüber hinaus die Lebenshaltung der Unternehmerfamilie. Darum ist eine Steuerpolitik bei diesen Betriebsgrößen von gleichem Gewicht wie bei großen Betrieben.

Bei Klein- und Mittelbetrieben ergeben sich besondere Besteuerungsprobleme, die sich in der Vornahme der Gewinnermittlung und in der Auswirkung der Steuertarife zeigen.

Die Besonderheit der Gewinnermittlung ist nicht nur in den Vorschriften des Steuerrechts, sondern auch in deren Anwendung und Auslegung durch die Betriebe und die Finanzverwaltung begründet. Zusammenfassend kann man feststellen, daß die Klein- und Mittelbetriebe durch das steuerlich vorgeschriebene Gewinnermittlungsverfahren überfordert werden. Die Mehrzahl dieser Betriebe ist nicht in der Lage, diese Verpflichtungen zu erkennen und ihnen ohne fremde Hilfe nachzukommen. Dadurch gehen den Klein- und Mittelbetrieben viele steuerliche Erleichterungen verloren.

Die Abschreibungsmöglichkeiten, welche das Einkommensteuergesetz bietet, können von den Klein- und Mittelbetrieben nur beschränkt ausgenutzt werden, da ihnen die im Großbetrieb gegebenen Investitionsmöglichkeiten - sei es von der Anlagenseite oder von der Seite der Finanzierung her gesehen - fehlen. Die Ausnutzung der steuerlichen Abschreibung, deren Ergebnis eine Gewinnverlagerung und damit eine zeitweilige Steuerersparnis darstellt, ist an das Vorhandensein großer abschreibungsfähiger Betriebseinrichtungen geknüpft.

Die Klein- und Mittelbetriebe sind im Verhältnis zum Großbetrieb durch die geltenden Steuertarife, insbesondere bei der Einkommensteuer, grundsätzlich begünstigt. Die gewerblichen Gewinne - einschließlich der nichtentnommenen Gewinnanteile - sind bei der Einzelunternehmung und der Personengesellschaft mit einer progressiven Einkommensteuer belegt. Durch diese Progression entsteht eine steuerliche Benachteiligung der Mittelbetriebe gegenüber den Kleinbetrieben. Die Steuerprogression erschwert ferner die betriebswirtschaftliche Steuerpolitik vor allem bei den Mittelbetrieben, weil dadurch genaue Voraussagen über die steuerliche Auswirkung einer wirtschaftlichen Maßnahme nicht ohne weiteres möglich sind. Erst dann, wenn Untersuchungen über die Besonderheiten der Gewinnbesteuerung der Klein- und Mittelbetriebe vorliegen, kann eine Steuerpolitik der Unternehmungen Erfolg haben. Dazu soll die vorliegende Arbeit einen Beitrag leisten.

LITERATURVERZEICHNIS

A : Bücher und Broschüren

- Adler, Hans
- Düring, Walter
- Schmaltz, Kurt
"Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft - Handkommentar für die Bilanzierungs- und Prüfungspraxis nach dem Aktiengesetz unter Berücksichtigung der sonstigen handelsrechtlichen Vorschriften"
3. Aufl. Stuttgart 1957
- Aegenendt-Papesch, Renate
"Die Funktionen der Klein- und Mittelbetriebe in der wettbewerblichen Marktwirtschaft"
Band 2 der "Abhandlungen zur Mittelstandsforschung", herausgegeben vom Institut für Mittelstandsforschung Bonn
Köln und Opladen 1962
- Aufermann, Ewald
"Grundzüge Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre"
17. Lief./Reihe A Beitrag Nr. 40 von "Die Wirtschaftswissenschaften", Herausgeber Erich Gutenberg
Wiesbaden 1959
abgekürzt: "Steuerlehre"
- Baier, Wilhelm
- Fähnrich, Herbert
"Die steuerliche Betriebsprüfung - Ein Handbuch für die Praxis"
2. Aufl. Stuttgart 1963
- Bayer, Hans
"Das mittlere personengeprägte Unternehmen als Wirtschaftsstabilisator"
Band Nr. 1173 der "Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen", herausgegeben von Leo Brandt
Köln und Opladen 1963
- Baumbach, Adolf
- Duden, Konrad
"Handelsgesetzbuch - mit Nebengesetzen ohne Seerecht"
Kommentar, 14. Aufl.
München und Berlin 1961
- Beste, Theodor
"Die optimale Betriebsgröße als betriebswirtschaftliches Problem"
Leipzig 1933
- Bühler, Ottmar
- Paulik, Heinz
Einkommensteuer, Körperschaftsteuer - nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen"
Kommentar, Loseblattsammlung
2. Aufl. München und Berlin 1962

- Bühler, Ottmar
- Scherpf, Peter "Bilanz und Steuer - vom Standpunkt des Steuerrechts
und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre"
6. Aufl. Berlin und Frankfurt 1957
- Escher, Hans "Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den Ausgaben
für das Sachanlagevermögen in Handels- und Steuer-
bilanz"
2. Aufl. Düsseldorf 1962
- Everding, Karl "Herstellungs- und Erhaltungsaufwand"
Band 38 aus "Der Rechts- und Steuerdienst", herausge-
geben vom Fachinstitut der Steuerberater Köln - zugleich
mit dem gleichnamigen Aufsatz von Felix, Drees,
Flick und Krollmann
Köln 1958
- Felix, Günther "Ermessensausübung im Steuerrecht"
Band 11 der "Schriftenreihe des Instituts der Wirtschafts-
prüfer"
Düsseldorf 1955
- Gruber, Karl "Die Zusammenhänge zwischen Größe, Kosten und
Rentabilität industrieller Betriebe"
Wien 1948
- Hagest, Karl "Selbstfinanzierung des Betriebes - Wesen, Methoden,
Vorteile, Nachteile"
Stuttgart 1952
- Hartmann, Alfred "Großkommentar zur Einkommensteuer"
- Böttcher, Conrad Loseblattsammlung
(Herausgeber) Stuttgart 1955/63
- Heinrich, Walter "Probleme des Klein- und Mittelbetriebes in Handwerk
und Gewerbe"
Band 6 der "Forschungsberichte aus dem Handwerk",
Herausgeber Handwerkswissenschaftliches Institut
Münster/Westf., Forschungsinstitut im Deutschen Hand-
werksinstitut Münster 1962
- Herrmann, Carl "Kommentar zur Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer
- Heuer, Gerhard und Körperschaftsteuer"
Loseblattsammlung
9. Aufl. Köln 1961/63
Stand: August 1963

- Jacob, Herbert "Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen"
Wiesbaden 1961
- Junger, Martin "Die steuerliche Planung in der Unternehmung"
Heft 36 der "Betriebswirtschaftlichen Studien", heraus-
gegeben von R. Debes, E. Gsell, H. Mötteli und
H. Ulrich
Zürich und St. Gallen 1958
- Krimmel, Karl "Die Pauschalierung als strukturmäßige Besteuerung des
Kleingewerbes - Ein Beitrag zur organischen Steuerre-
form unter besonderer Berücksichtigung eines Vergleichs
der Steuerbelastung des Handwerks in West- und Mittel-
deutschland, sowie Österreich"
Endingen 1961
- Kottke, Klaus "Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterzie-
hung - Eine Sammlung lehrreicher Grenzfälle"
2. Aufl. Freiburg i. Br. 1962
- Leitner, Friedrich "Privatwirtschaftslehre der Unternehmung"
3. Aufl. Berlin und Leipzig 1921
- Mellerowicz, Konrad "Betriebswirtschaftslehre der Industrie", Band I und II
beide 3. Aufl., Freiburg 1958
- Mittelbach, Rolf "Die Schätzung im Besteuerungsverfahren - Methoden
der Umsatz- und Gewinnsschätzung"
NWB-Buchreihe Nr. 239
Herne/Berlin 1961
- Neumark, Friedrich "Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung",
Bern 1947
- Obst, Georg "Das Buch des Kaufmanns - Ein Hand- und Lehrbuch der
gesamten Handelswissenschaften", 3. Aufl.,
Leipzig 1909
- Pohmer, Dieter "Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre"
Heft 12 der "Wirtschaftswissenschaftlichen Abhandlungen",
volks- und betriebswirtschaftliche Schriftenreihe der
wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Fakultät der
Freien Universität Berlin, herausgegeben von Erich Kosiol
und Andreas Paulsen
Berlin 1958

- Reichardt, Peter "Steuerbelastung und Belastungsgefühl im Handwerk - Eine empirische Untersuchung (Leitstudie) in 47 Handwerksbetrieben in Köln"
Heft 6 der "Abhandlungen zur Mittelstandsforschung", herausgegeben vom Institut für Mittelstandsforschung Köln
Köln und Opladen 1962
- Rieger, Wilhelm "Einführung in die Privatwirtschaftslehre"
Nürnberg 1928
2. unveränderte Aufl. Erlangen 1959
- Rößle, Karl Friedrich "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre",
5. Aufl., Stuttgart 1956
- Schär, Johann
Friedrich "Allgemeine Handelsbetriebslehre"
Leipzig 1911
- Schmitt, Fritz
- Schmitt F. A. "Die Gefahrenquellen der steuerlichen Betriebsprüfung"
Berlin 1957
- Schmölders, Günter "Allgemeine Steuerlehre"
3. Aufl. Berlin 1958
- Schmölders, Günter "Finanzpolitik"
in "Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft"
Berlin - Göttingen - Heidelberg 1955
- Strickrodt, Georg "Allgemeines Steuerrecht"
Band I von Bühler, Ottmar -
Strickrodt, Georg "Steuerrecht - Grundriß in zwei Bänden"
3. Aufl. Wiesbaden 1960
- van der Velde, Kurt "Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz"
3. Aufl. Stuttgart 1960
- Vogt, Fritz Johannes "Bilanztaktik - Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß"
6. Aufl. Heidelberg 1963
- Weinzierl, August "Steuerhandbuch für Brauereien, Mälzereien sowie die gesamte Getränkeindustrie"
Nürnberg 1962

- Wöhe, Günter "Betriebswirtschaftliche Steuerlehre" Band I
Berlin und Frankfurt 1962
abgekürzt: "Steuerlehre I"
- Zapf, Bernhard "Steuerliche Finanzierungshilfen"
Köln 1953
- B : Dissertationen
- Hornung, Willi "Der Einfluß der Ertragsbesteuerung auf die Liquidität
der Unternehmungen"
Diss. Universität München 1956
- Maier, Hans "Der Stand der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre"
Diss. Hochschule für Wirtschafts- und Sozialwissen-
schaften
Nürnberg 1958
- Wetter, Peter "Die Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Kosten
der Lebenshaltung in ihrer steuerlichen Bedeutung"
Diss. Universität München 1958
- Ziegler, Hermann Otto "Betriebsgrößenkalkulation"
Diss. Universität München 1954
(Maschinenschrift)

C : Beiträge in Sammelwerken, Festschriften und ähnlichen Veröffentlichungen

1. Bezeichnung der Sammelwerke

"Betriebsprüfungskartei - der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf, Köln, Münster"
Loseblattsammlung
Düsseldorf 1957/63

"Handbuch des Bilanzsteuerrechts"
Loseblattsammlung, herausgegeben von Arnulf Gnam
Freiburg i. Br. 1960

"Handbuch der Finanzwissenschaften"
2. Aufl. herausgegeben von Wilhelm Gerloff und Fritz Neumark
drei Bände - Tübingen 1952 - 1958

"Handbuch der Steuertarife - Übersichten, Tarife und Formeln"
Loseblattsammlung, herausgegeben von Karl Peter
NWB-Textausgaben
Herne/Berlin 1959

"Handwörterbuch der Betriebswirtschaft"
begründet von Heinrich Nicklisch, 3. Aufl. herausgegeben von Hans Seischab
und Karl Schwantag
vier Bände - Stuttgart 1956 - 1962
abgekürzt: HWB

"Handwörterbuch der Sozialwissenschaften"
herausgegeben von Gerhard v. Beckerath und anderen,
zugleich 5. Aufl. des Handwörterbuches der Staatswissenschaften
dreizehn Bände - Stuttgart - Tübingen - Göttingen 1956 ff

"Neue Wirtschafts-Briefe - Kommentar und Gesetzestexte"
Loseblattsammlung
17. Aufl. Herne/Berlin 1961/63
abgekürzt: NWB

"Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes"
herausgegeben vom Reichsfinanzhof
Band 1 - 53, München 1920 - 1944
abgekürzt: Slg.

"Steuergesetze - Textsammlung mit Verweisungen und Sachverzeichnis"
Loseblattsammlung, herausgegeben von C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung
17. Aufl. München und Berlin, Stand 1. September 1963

"Steuerrechtsprechung in Karteiform - Höchstgerichtliche Entscheidungen in
Steuersachen"
Loseblattsammlung, begonnen von Alfons Mrozek,
bearbeitet von Walter Hübschmann und Paul Kaatz
2. Aufl. Köln 1951/63 - Stand: September 1963
abgekürzt: STRK

"Steuerrichtlinien - Textsammlung mit Verweisungen und Sachverzeichnis"
Loseblattsammlung, herausgegeben von C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung
6. Aufl. München und Berlin, Stand 15. April 1963

2. Beiträge

- Becker "Weihnachtsgratifikation"
NWB Wirtschaftsrecht Fach 26
S. 391 - 394 (Heft 47/1958)
- Beckmann, Liesel "Finanzierung"
HWW 2. Band Sp. 1830 - 1834
- Charlier, R. "Steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Ehe-
gatten durch die Finanzverwaltung"
NWB Steuerrecht Fach 3
S. 2155 - 2158 (Heft 30/1962)
vgl. auch S. 2133 - 2136 (Heft 6/1962) und S. 2151 -
2152 (Heft 24/1962)
- Gerloff, Wilhelm "Steuerwirtschaftslehre" in "Handbuch der Finanzwissen-
schaften",
Band II, Tübingen 1956,
S. 239 - 325
- Kiesow, G. "Arbeitsverträge zwischen Ehegatten"
NWB Steuerrecht Fach 3
S. 2181 - 2182 (Heft 50/1962)
- Klein, Walter "Bewertungsfreiheit"
in "Handbuch des Bilanzsteuerrechts"
- Koch, Helmut "Betriebsgröße"
in "Handwörterbuch der Sozialwissenschaften" - 2. Band
S. 82 - 92
- Miller, Kasimir "Gewinnermittlung nach Richtsätzen - Verprobung und
Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nichtbuchführender
Gewerbetreibender mit Hilfe der Richtsätze"
NWB Steuerrecht Fach 3
S. 2091 - 2100 (Heft 26/1961)
- Nissen, K. -H. "Förderungsprogramm für den Gebietsstreifen entlang der
Ostgrenze des Bundesgebietes"
NWB Steuerrecht Fach 3
S. 1755 - 1764 (Heft 40/1958)
- Nieschlag, Robert "Zum Problem der Betriebsgröße"
in "Beiträge zur Wirtschaftsforschung", Festgabe für
W. Däbritz
Essen 1951, S. 311 ff

- Oettle, Karl Stichwort "Selbstfinanzierung"
HWB 3. Band Sp. 4867 - 4877
- Pohmer, Dieter "Zur Konzentration in der Wirtschaft unter besonderer
Berücksichtigung der Einflüsse der Besteuerung"
in Pohmer/Steinberg "Kapitalaufstockung, Wirtschafts-
konzentration in steuerlicher Sicht", Heft 10
von "Steuer und Recht", herausgegeben vom Institut
für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V. Bochum
Herne 1961 S. 9 - 38
- Reigrotzki, Erich "Die betriebliche Sozialpolitik bei Unternehmen ver-
schiedener Größe"
in Arndt, Helmut (Herausgeber)
"Die Konzentration in der Wirtschaft" Band II "Ursachen
der Konzentration", Schriften des Vereins für Sozial-
politik - Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissen-
schaften Band 20/II
Berlin 1960 S. 1451 - 1468
- Ringleb "Die Kirchensteuer in Bayern"
NWB Steuerrecht Fach 12
S. 107 - 110 (Heft 46/1960)
- Sandig, Curt "Unternehmungspolitik"
HWB 4. Band Sp. 5554 - 5572
- Scherpf, Peter "Steuerpolitik, betriebswirtschaftliche"
HWB 3. Band Sp. 5173 - 5185
abgekürzt: "Steuerpolitik - HWB"
- Schmölders, Günther "Steuerpolitik und Mittelstand" in Alexander Rüstow
u. a. "Der mittelständische Unternehmer in der sozialen
Marktwirtschaft",
Wortlaut der Vorträge auf der 4. Arbeitstagung der
Aktionsgemeinschaft Soziale Marktwirtschaft e.V. am
17.11.1955 in Bad Godesberg; erschienen Ludwigsburg
1956, S. 47
- Stutz, Heinrich "Weitergeltung des Förderungsprogramms für das Zonen-
randgebiet"
NWB Steuerrecht Fach 3
S. 2141 - 2142 (Heft 15/1962)

- Theisinger, Karl "Selbstfinanzierung"
 in "Leistungswirtschaft"
 Festschrift für Fritz Schmidt
 Berlin und Wien 1942 S. 241 - 257

D : Aufsätze in Zeitschriften

Die Abkürzungen sind aus einem eigenen Verzeichnis zu ersehen.

- Grass, Adolf "Wandlungen im Bilanzsteuerrecht - Gewillkürtes
 Betriebsvermögen, Betriebsverpachtung"
 B 1962, 15. Jg. Nr. 9 S. 281 - 286
- Grieger "Wann sind neue Tatsachen von einigem Gewicht?"
 BB 1963, 18. Jg. Nr. 4, S. 173
- Großmann, Hermann "Studien und Gedanken über Wirtschaft und Wissenschaft"
 ZfB 1931, 8. Jg., S. 893 - 919
- Heigl, Anton "Steuerliche Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz"
 B 1959, 12. Jg. Nr. 43
 S. 1175 - 1176
- Heuer "Mißbrauch der Bewertungsfreiheit für geringwertige
 Anlagegüter?"
 FR 1952, 7. Jg. Nr. 19
 S. 295 - 296
- Hillemeier, Karl "Aufwendungen für den Erwerb von Grund und Boden
 bei der Gewinnermittlung nach. § 4 Abs. 3 EStG"
 B 1959, 12. Jg. Nr. 22
 S. 608 - 609
- Kosiol, Erich "Finanzplanung und Liquidität"
 aus dem Bericht über die Arbeitstagung der Schmalen-
 bachgesellschaft in Köln am 29.4.1955:
 "Probleme der laufenden Finanzplanung" ZfhF 1955,
 7. Jg., S. 251 - 272
- Markmiller, Karl "Abzugsfähigkeit des Disagio als Werbungskosten"
 B 1961, 14. Jg. Nr. 37
 S. 1208 - 1209

- Rößle, Karl "Das Revisionsbedürfnis der Klein- und Mittelbetriebe"
in "Der Wirtschaftstreuhänder", Zeitschrift für Deut-
sches Prüfungs- und Treuhandwesen 1941, 10. Jg. - Nr. 7
S. 147 - 149
- Ronneberger, Rudolf "Mängel im betrieblichen Rechnungswesen", Diskussions-
beitrag zum Referat von Prof. Dr. Karl Schwantag;
Abschluß der Berichterstattung über die Fachtagung des
Instituts der Wirtschaftsprüfer 1951 in Düsseldorf
Wpg. 1951, 4. Jg. Nr. 23, S. 546
- Scherpf, Peter "Die Verzerrung von Betriebs- und Finanzpolitik der
Unternehmungen durch 'hypertrophe' Besteuerung"
BFuP 1952, 4. Jg. Nr. 7/8
S. 419 - 437
abgekürzt: "Die Verzerrung"
- Scherpf, Peter "Zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuer-
lehre (Versuch eines einheitlichen Systems)"
NB 1959, 12. Jg. Nr. 4, S. 61 - 65
abgekürzt: "Zur Entwicklung"
- Stadie, Fritz "Tatsachen von einigem Gewicht bei Berichtigungen
rechtskräftiger Steuerbescheide"
BB 1963, 18. Jg. Nr. 19
S. 811 - 812
- Theis, Jakob "Aufwendungen für den Erwerb von Grund und Boden
bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG"
B 1959, 12. Jg. Nr. 24, S. 664
- Theis, Jakob "Sonderfragen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3
EStG"
Aufsatz I in B 1959, 12. Jg. Nr. 4
S. 94 - 96
Aufsatz II B 1959, 12. Jg. Nr. 15
S. 441 - 442
- Vogt, Fritz Johannes "Umstrittene Reparaturen"
FR 1957, 12. Jg. Nr. 14
S. 317 - 319
- Zitzlaff "Nochmals der Teilwert"
StuW 1939 Teil I, 18. Jg.
Sp. 977 - 986

Beiträge ohne Angabe des Verfassers:

"AFA-Tabelle für Brauereien und Mälzereien geändert"

in "Wirtschafts- und Steuerhefte", Erscheinungsort Frankfurt (abgekürzt: WStH),
Jahrgang 1962, Heft 23, S. 1036 (Abt. 10 - Steuerkurzberichte, S. 610)

Erlaß des Landes Nordrhein-Westfalen S. 1459 - 1 - VD v. 3.11.1962

"Einteilung der Betriebe nach Größenklassen mit Geltung ab 1.1.63"

in StEK AO § 162, Nr. 8

"Ist die Sozialversicherungsfreiheit bei Beschäftigung von Ehegatten grundgesetz-
widrig?" (1522)

BB 1962, 17. Jg. Nr. 23, S. 923 - 924

"Liquiditätsplanung mit Hilfe der Einnahmen-Ausgaben-Methode"

(RKW/PL 223/02)

Nr. 1963, 16. Jg. Nr. 5, S. 128

"Verfügung der Oberfinanzdirektion Münster vom 31.8.1960"

- S 1053 -

BB 1960, 15. Jg. Nr. 27, S. 1053

ANLAGE I

Ermittlung der Gewinnsteuerbelastung bei Einkommensgruppen bis DM 50.000

Voraussetzungen: Verheirateter Steuerpflichtiger, dem Freibeträge für zwei Kinder zustehen,
als Sonderausgaben wurden jeweils 10 v.H. des erwirtschafteten Gewinnes angesetzt.

Erwirtschafteter Gewinn ohne Ge- werbesteuerabzug in DM	Sonder- ausgaben in DM	Gewerbe- steuer in DM	Einkommen- steuer in DM	Kirchen- steuer in DM	Gewinn- steuern insgesamt in DM	Steuer- zuwachs in DM	nach Abzug d. Steuern verbleib. Betrag DM	Steuer- pflicht. Einkommen in DM	Gewinnst. - Belastung d. erwirt. Gewinns v. H.	Gewinn- St. -Satz d. Zuwachses in v. H.
7.012	701	12	-	-	12		7.000	3.419	- .17	
7.500	750	12	96	8	116	104	7.384	3.858	1.55	20.80
8.000	800	21	180	14	215	99	7.785	4.299	2.69	19.80
8.500	850	34	264	21	319	104	8.181	4.736	3.75	20.80
9.000	900	47	360	29	436	117	8.564	5.173	4.84	23.40
9.500	950	60	444	36	540	104	8.960	5.610	5.68	20.80
10.000	1.000	84	528	42	654	114	9.346	6.036	6.54	22.80
11.000	1.100	136	696	56	888	234	10.112	6.884	8.07	23.40
12.000	1.200	188	864	69	1.121	233	10.879	7.732	9.34	23.30
13.000	1.300	266	1.032	83	1.381	260	11.619	8.554	10.62	26. --
14.000	1.400	345	1.200	96	1.641	260	12.359	9.375	11.72	26. --
15.000	1.500	438	1.356	108	1.902	261	13.098	10.182	12.68	26.10
16.000	1.600	543	1.512	121	2.176	274	13.824	10.977	13.60	27.40
17.000	1.700	652	1.680	134	2.466	290	14.534	11.768	14.51	29. --
18.000	1.800	783	1.824	146	2.753	287	15.247	12.537	15.29	28.70
19.000	1.900	914	1.980	158	3.052	299	15.948	13.306	16.06	29.90
20.000	2.000	1.044	2.136	171	3.351	299	16.649	14.076	16.75	29.90
21.000	2.100	1.175	2.292	183	3.650	299	17.350	14.845	17.38	29.90
22.000	2.200	1.305	2.448	196	3.949	299	18.051	15.615	17.95	29.90
23.000	2.300	1.436	2.630	210	4.276	327	18.724	16.384	18.59	32.70
24.000	2.400	1.566	2.828	226	4.620	344	19.380	17.154	19.25	34.40
25.000	2.500	1.697	3.044	244	4.985	365	20.015	17.923	19.94	36.50
30.000	3.000	2.349	4.130	330	6.809	1.824	23.191	21.771	22.70	36.48
35.000	3.500	3.002	5.260	421	8.683	1.874	26.317	25.618	24.81	37.48
40.000	4.000	3.654	6.450	516	10.620	1.937	29.380	29.466	26.55	38.74
45.000	4.500	4.307	7.666	613	12.586	1.966	32.414	33.313	27.97	39.32
50.000	5.000	4.959	8.926	714	14.599	2.013	35.401	37.161	29.20	40.26

ANLAGE II

Ermittlung der Gewinnsteuerbelastung bei Einkommensgruppen von DM 50.000 bis DM 150.000

Voraussetzungen: Verheirateter Steuerpflichtiger unter 50 Jahren, dem Freibeträge für zwei Kinder zustehen

Erwirtschafteter Gewinn ohne Gewerbesteuerabzug in DM	Sonderausgaben ⁺⁾ in DM	Gewerbesteuer in DM	Einkommensteuer in DM	Kirchensteuer in DM	Gewinnsteuern insgesamt in DM	Steuerzuwachs in DM	nach Abzug d. Steuern verbleib. Betrag DM	Steuerpflicht. Einkommen in DM	Gewinnst.-Belastung d. erwirt. Gewinns v. H.	Gewinnst.-Satz d. Zuwachses in v. H.
50.000	6.470	4.959	8.370	670	13.999		36.001	35.691	28.--	
60.000	6.705	6.264	11.316	905	18.485	4.486	41.515	44.151	30.81	44.86
70.000	6.958	7.569	14.474	1.158	23.201	4.716	46.799	52.593	33.14	47.16
80.000	7.225	8.874	17.818	1.425	28.117	4.916	51.883	61.021	35.15	49.16
90.000	7.500	10.179	21.244	1.700	33.123	5.006	56.877	69.441	36.80	50.06
100.000	7.781	11.484	24.766	1.981	38.231	5.108	61.769	77.855	38.23	51.08
110.000	8.070	12.789	28.380	2.270	43.439	5.208	66.561	86.261	39.49	52.08
120.000	8.366	14.094	32.080	2.566	48.740	5.301	71.260	94.660	40.62	53.01
130.000	8.667	15.399	35.834	2.867	54.100	5.360	75.900	103.054	41.62	53.60
140.000	8.975	16.704	39.692	3.175	59.571	5.471	80.429	111.441	42.55	54.71
150.000	9.290	18.008	43.620	3.490	65.118	5.547	84.882	119.822	43.41	55.47

Die folgenden Zahlen sind zum Vergleich gegenübergestellt

200.000	10.926	24.534	64.074	5.126	93.734	28.616	106.266	161.660	46.87	57.23
500.000	21.396	65.250	194.950	15.596	275.796	182.062	224.204	410.474	55.16	60.69

⁺⁾ Die Sonderausgaben wurden nach den Höchstbeträgen der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben und der Kirchensteuer berechnet.
Andere Sonderausgaben, wie die Vermögenssteuer, blieben außer Betracht.

ANLAGE III

Gesamte Gewinnsteuerbelastung einer Einzelunternehmung (unverheirateter Steuerpflichtiger)

Erwirtschafteter Gewinn ohne Abzug der Gewerbesteuer	Gewerbe- steuer	Gewinn aus Gewerbe	Sonder- ausgaben	Steuer- pflicht. Einkommen	
DM	DM	DM	DM	DM	
20.000	1.044	18.956	2.000	16.950	
40.000	3.654	36.346	2.956 +	33.390	
60.000	6.264	53.736	3.536 +	50.200	
80.000	8.874	71.126	4.166 +	66.960	
100.000	11.484	88.516	4.827 +	83.689	
120.000	14.094	105.906	5.513 +	100.393	
140.000	16.704	123.296	6.211 +	117.085	
150.000	18.008	131.992	6.564 +	125.428	
200.000	24.534	175.466	8.333 +	167.133	
500.000	65.250	434.750	18.860 +	415.690	
	Einkom- mensteuer	Kirchen- steuer	Gesamte Ge- winnsteuern	nach Abzug der Steuern verbleiben	Gewinnsteuer- belastung des erwirt. Gewinns v. H.
	DM	DM	DM	DM	
20.000	3.930	314	5.288	14.712	26.44
40.000	10.078	806	14.538	25.462	36.34
60.000	17.319	1.386	24.969	35.031	41.61
80.000	25.194	2.016	36.084	43.916	45.10
100.000	33.459	2.677	47.620	52.380	47.62
120.000	42.032	3.363	59.589	60.511	49.57
140.000	50.760	4.061	71.525	68.475	51.09
150.000	55.181	4.414	77.603	72.397	51.74
200.000	77.282	6.183	107.999	92.001	54. --
500.000	209.124	16.730	291.104	208.896	58.23

+) Die abgezogenen Sonderausgaben setzen sich aus den Höchstbeträgen der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben, sowie der Kirchensteuer zusammen

ANLAGE IV

Gesamte Gewinnsteuerbelastung einer Personengesellschaft mit zwei Gesellschaftern,
jeweils verheiratet, zwei Kinderfreibeträge

Erwirtschafteter Gewinn ohne Abzug der Gewerbesteuer	Gewerbe- steuer	Gewinn aus Gewerbe	Gewinnanteil eines Gesell- schafters	Sonder- ausgaben eines Gesellschafters	Steuerpfl. Einkommen
DM	DM	DM	DM	DM	DM
20.000	1.044	18.956	9.478	1.000	5.598
40.000	3.654	36.346	18.173	2.000	13.293
60.000	6.264	53.736	26.868	3.000	20.988
80.000	8.874	72.126	35.563	4.000	28.683
100.000	11.484	88.516	44.258	5.000	36.378
100.000	11.484	88.516	44.258	6.455 +	34.923
120.000	14.094	105.906	52.953	6.685 +	43.388
140.000	16.704	123.296	61.648	6.932 +	51.836
150.000	18.008	131.992	65.996	7.067 +	56.049
200.000	24.534	175.466	87.733	7.755 +	77.098
500.000	65.250	434.750	217.375	12.570 +	201.925
	EinkSt eines Gesellschafters	KirchenSt	Gesamte Gewinn- steuern aller Gesellschafter	nach Abzug d. Steuern verbleiben	Gewinnsteuer- belastung des erwirt. Gewinns v. H.
	DM	DM	DM	DM	
20.000	444	36	2.004	17.996	10.02
40.000	1.980	158	7.930	32.070	19.82
60.000	3.906	312	14.700	45.300	24.50
80.000	6.210	497	22.288	57.712	27.86
100.000	8.666	693	30.202	69.798	30.20
100.000	8.192	655	29.178	70.822	29.18
120.000	11.062	855	37.988	82.012	31.66
140.000	14.170	1.132	47.284	92.740	33.78
150.000	15.836	1.267	52.214	97.786	34.81
200.000	24.434	1.955	77.312	122.688	38.66
500.000	84.662	6.770	248.114	251.886	49.62

+) Die abgezogenen Sonderausgaben setzen sich aus den Höchstbeträgen der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben, sowie der Kirchensteuer zusammen

ANLAGE V

Gesamte Gewinnsteuerbelastung einer Personengesellschaft mit drei Gesellschaftern,
jeweils verheiratet, zwei Kinderfreibeträge

Erwirtschafteter Gewinn ohne Abzug der Gewerbesteuer	Gewerbe- steuer	Gewinn aus Gewerbe	Gewinnanteil eines Gesell- schafters	Sonder- ausgaben eines Gesellschafters	Steuerpfl. Einkommen
DM	DM	DM	DM	DM	DM
20.000	1.044	18.956	6.319	667	2.772
40.000	3.654	36.346	12.115	1.333	7.902
60.000	6.264	53.736	17.912	2.000	13.032
80.000	8.874	71.126	23.708	2.667	18.161
100.000	11.484	88.516	29.505	3.333	23.292
120.000	14.094	105.906	35.302	4.000	28.422
140.000	16.704	123.296	41.099	4.666	33.553
150.000	18.008	131.992	43.997	6.448 +	34.669
200.000	24.534	175.466	58.489	6.839 +	48.770
500.000	65.250	434.750	144.917	9.766 +	132.271
	EinkSt eines Gesellschafters	KirchenSt	Gesamte Gewinn- steuern aller Gesellschafter	nach Abzug d. Steuern verbleiben	Gewinnsteuer- belastung des erwirt. Gewinns v. H.
	DM	DM	DM	DM	
20.000	-	-	1.044	18.956	5.22
40.000	900	72	6.570	33.430	16.42
60.000	1.932	155	12.525	47.475	20.87
80.000	3.110	250	18.954	60.998	23.76
100.000	4.584	367	26.337	73.663	26.34
120.000	6.116	489	33.909	86.091	28.26
140.000	7.744	620	41.796	98.204	29.85
150.000	8.094	648	44.234	105.766	29.49
200.000	12.990	1.039	66.621	133.379	33.31
500.000	49.576	3.966	225.876	274.124	45.17

+) Die abgezogenen Sonderausgaben setzen sich aus den Höchstbeträgen der beschränkt abzugsfähigen
Sonderausgaben, sowie der Kirchensteuer zusammen



ANLAGE VI

Gesamte Gewinnsteuerbelastung einer Personengesellschaft mit fünf Gesellschaftern,
sämtliche unter 50 Jahren, verheiratet, mit zwei Kinderfreibeträgen

Erwirtschafteter Gewinn ohne Abzug der Gewerbesteuer	Gewerbe- steuer	Gewinn aus Gewerbe	Gewinnanteil eines Gesell- schafters	Sonderaus- gaben eines Gesellschafters	Steuerpfl. Einkommen eines Gesellschafters
DM	DM	DM	DM	DM	DM
20.000	1.044	18.956	3.791	400	511
40.000	3.654	36.346	7.269	800	3.589
60.000	6.264	53.736	10.747	1.200	6.667
80.000	8.874	71.126	14.225	1.600	9.745
100.000	11.484	88.516	17.703	2.000	12.823
120.000	14.094	105.906	21.181	2.400	15.901
140.000	16.704	123.296	24.659	2.800	18.979
150.000	18.008	131.992	26.398	3.000	20.518
200.000	24.534	175.466	35.093	4.000	28.213
500.000	65.250	434.750	86.950	7.730 +)	76.340
	EinkSt eines Gesellschafters	KirchenSt	Gesamte Gewinn- steuern aller Gesellschafter	nach Abzug d. Steuern verbleiben	Gewinnsteuer- belastung des erwirt. Gewinns v. H.
	DM	DM	DM	DM	
20.000	-	-	1.044	18.956	5.22
40.000	36	3	3.849	36.151	9.62
60.000	660	53	9.829	50.171	16.38
80.000	1.272	102	15.744	64.256	19.68
100.000	1.884	151	21.659	78.341	21.66
120.000	2.508	201	27.639	92.361	23.03
140.000	3.344	268	34.764	105.236	24.83
150.000	3.768	301	38.353	111.647	25.57
200.000	6.062	485	57.269	142.731	28.63
500.000	24.130	1.930	195.550	304.450	39.11

+) Die abgezogenen Sonderausgaben setzen sich aus den Höchstbeträgen der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben, sowie der Kirchensteuer zusammen

L E B E N S L A U F

Mein Heimatort ist Freising. Dort wurde ich am 11. Mai 1936 als erstes Kind der Eheleute Fritz und Maria Weidinger geboren.

In Freising besuchte ich die ersten vier Klassen der Volksschule. Im Jahre 1946 trat ich in das Domgymnasium Freising über. An dieser Schule legte ich im Sommer 1954 die Reifeprüfung ab.

Im Wintersemester 1954/55 erfolgte die Immatrikulation an der staatswirtschaftlichen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität zu München. In den Ferien der ersten Semester war ich als kaufmännischer Praktikant in einer Bank und in einem Münchner Industriebetrieb tätig.

An der Universität München legte ich nach einem Studium von acht Semestern im Oktober 1958 die kaufmännische Diplomprüfung ab.

Darauf trat ich in eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft als Revisionsassistent ein. In der gleichen Firma bin ich seit 1963 als freier Mitarbeiter tätig.

